

DECIZIE NR.906 din 2021

privind soluționarea contestației formulate de **societatea yyy SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. yy sub nr. yy/18.03.2021

Serviciul Soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. yy a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. yy sub nr. yy/18.03.2021, cu privire la contestația formulată de societatea yyy SRL, CIF, cu domiciliul fiscal în Jud. yy, Sat yy, Comuna yy, Str.yy nr. yy .

Contestația formulată de societatea yyy SRL a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice yy sub nr. yy/01.03.2021, dar a fost depusă prin TNT în data de 26.02.2021, conform dovezii de comuniucare, recipisei Fără nr./26.02.2021 anexată la dosarul cauzei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, d-nul , administrator, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte adminstarative:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. yy/29.12.2020;

- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. yy / 29.12.2020:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy/29.12.2020, s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de lei, reprezentând TVA, iar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. yy / 29.12.2020 s-a modificat baza de impozitare prin reconsiderarea la calculul impozitului pe profit a sumei de lei, care reprezintă baza suplimentară de profit impozabil stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr. yy/29.12.2020.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **13.01.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy/29.12.2020 si a Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. yy/29.12.2020, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **26.02.2021** prin TNT și înregistrată la AJFP yy sub nr. yy/01.03.2021.

De asemenea, în temeiul art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatară a solicitat **susținerea orală a contestației formulate**, procedură care a avut loc în data de 11.05.2021, conform Minutei ședinței privind susținerea orală a contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice yy este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta yyy SRL.

I. Obiectul contestației

Petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. yy / 29.12.2020, Deciziei de modificare a bazei de impozitare nr. yy / 29.12.2020 și a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziilor menționate, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. yy / 29.12.2020, cu privire la:

1. baza suplimentară de profit impozabil stabilită de inspecția fiscală în sumă de lei, reprezentând cheltuieli considerate de echipa de inspecție fiscală drept nedeductibile, referitoare la serviciile de asistență generală de management prestate de către yy1 (în continuare „.....”), persoană afiliată yyy și ajustări în materie de prețuri de transfer și

2. taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei aferentă unor achiziții intracomunitare de servicii efectuate de către societate, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul de a deduce TVA aferentă.

Petenta expune următoarele motive:

A. Expunerea situației de fapt

Societatea petentă a făcut obiectul unei inspecții fiscale în perioada 03.12.2019 - 11.12.2020, referitor la următoarele obligații fiscale:

- Impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2016 - 30.09.2019;

- Taxa pe valoare adăugată aferentă perioadei 01.01.2014 - 30.09.2019;

astfel cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 29.12.2020, sub nr. yy.

Urmare a constatărilor organului de inspecție fiscală, s-au stabilit următoarele:

- Baza suplimentară de profit impozabil în sumă de lei, pentru care nu s-au stabilit debite suplimentare de plată, având ca efect diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate;

- Obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA de plată în valoare de lei și au menționat faptul că vor fi aplicabile dobânzi de întârziere și penalități de întârziere sau de nedeclarare aferente.

Petenta subliniază că echipa de inspecție fiscală nu a efectuat o analiză conform situației de fapt și, ca urmare, a încadrat eronat din punct de vedere fiscal obligațiile fiscale.

1. Cu privire la impozit pe profit

1.1 Cu privire la deductibilitatea fiscală a serviciilor de asistență generală facturate de yy în perioada 2016 - 30.09.2019 în sumă de lei

Serviciile de asistență generală de management facturate de yy în perioada 2016 - 30.09.2019 în suma de lei au fost prestate în baza a două contracte. Primul a fost încheiat în anul 2009, cu o valabilitate până la 31.03.2017, iar cel de-al doilea a fost încheiat în data de 03.04.2017.

După cum reiese din contractul încheiat în 2009 între yyy și, serviciile de asistență generală de management se referă la următoarele domenii:

- Management general (General Management);
- Resurse umane (HR);
- Contabilitate și raportări financiare (Accounting and financial reporting);
- Asistență financiară și administrativă (Financial and administrative assistance);
- Asigurări și management al riscului (Risk management and insurance);
- Juridic și taxe (Legal and tax);
- Mediu înconjurător sănătate și siguranță în muncă (EHS);
- IT;
- Achiziții (Purchasing);
- Asistență industrială și tehnologică (Industrial and technological assistance).

În ceea ce privește serviciile prestate în baza contractului încheiat în data de 03.04.2017, după cum reiese din acesta, serviciile se referă la:

- Servicii de achiziționare;
- Servicii financiare;
- Servicii de control;
- Servicii de estimare a costurilor;
- Servicii de cercetare și dezvoltare;
- Servicii de sănătate și siguranță;
- Servicii de marketing;
- Servicii din partea managerului de vânzări;
- Servicii din partea de.....mentului juridic;
- Servicii de îmbunătățire și eficientizare;
- Servicii din partea gestionării grupurilor

În redactarea RIF, echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de nicio explicație adusă atât în cadrul discuției finale cât și în punctul de vedere, astfel încât motivele invocate de echipa de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor privind serviciile de asistență generală de management sunt aceleași ca și cele din Proiectul de RIF.

Mai precis, argumentele invocate de către echipa de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor menționate mai sus se referă la faptul că yyy dispune în organigrama sa de personal care ar putea presta aceste servicii (suprapunere de funcții), că din dosarul prețurilor de transfer prezentat de unitate rezultă că toate riscurile asumate de unitate sunt suportate de yyy, aceasta având și activele necesare pentru a-și desfășura activitatea independent, că serviciile achiziționate nu au adus niciun beneficiu societății yyy (nu s-a constatat creșterea semnificativă a cifrei de afaceri a unității, obținerea de profit, simplificarea organigramei unității sau scăderea numărului persoanelor cu funcție de conducere angajate) și, respectiv, faptul că lipsește proba necesității achiziționării serviciilor de asistență generală de management, astfel echipa de inspecție fiscală menționând că în cele ce urmează vom arata ca yyy S.R.L. a dispus de personal calificat și mijloace materiale și banesti necesare pentru a-si desfasura activitatea economica de productie si vanzare si nu avea nevoie sa beneficieze de serviciile de asistenta generala-management facturate del, care au fost „*informative si orientative*”, precum și că necesitatea și oportunitatea acestor servicii nu este probată deoarece în unitate sunt angajate și remunerate corespunzător pregătirii profesionale și a cerințelor posturilor persoane cu funcție de conducere super calificate și cu o experiență de peste 5 ani vechime în funcție.

Petenta subliniază că nu este de acord cu constatările echipei de inspecție fiscală din următoarele motive:

1.1.1. Legat de probarea necesității achiziționării serviciilor de asistență generală de management

Principalul argument folosit de echipa de inspecție fiscală în stabilirea nedeductibilității cheltuielilor de asistență generală de management se referă la lipsa probării necesității achiziționării acestor servicii, acest motiv fiind invocat în nenumărate rânduri în cadrul textului RIF.

Așa cum a menționat, petenta, și în cadrul discuției finale, și în punctul de vedere, această motivație invocată de echipa de inspecție fiscală face referire cu precădere la condițiile generale privind deductibilitatea serviciilor de management sau consultanță așa cum erau prevăzute de Codul fiscal până în anul 2015 (existența contractului, justificarea necesității și prestarea) sau făcându-se trimitere la cazuistică emisă în baza unei legislații care nu mai este valabilă pe perioada supusă inspecției fiscale (prezentare Decizia civilă nr.1261/2014 a ICCJ, care în fapt se referă la operațiuni economice-financiare desfășurate în perioada 2006-2010, respectiv prevederi fiscale aplicabile pentru acea perioadă). Ori, aceste prevederi legislative și jurisprudența invocată nu sunt aplicabile pentru perioada controlată ianuarie 2016 - septembrie 2019, dar, cu toate acestea, echipa de inspecție fiscală le invocă.

Conform regulii de deductibilitate a cheltuielilor începând cu anul 2016, condiționarea deductibilității unei cheltuieli de justificarea necesității acelei cheltuieli a fost eliminată de legiuitor odată cu abrogarea Codului fiscal adoptat prin Legea nr. 571/2003 (care includea o astfel de prevedere la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003). Începând cu 1 ianuarie 2016 (data intrării în vigoare a noului Cod fiscal), pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul desfășurării activității economice (art. 25 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal), iar serviciile trebuie să fie efectiv prestate.

Suntem deci în situația unei decizii de impunere care nu este fondată pe un temei de drept valid, fiind întemeiată pe prevederi legale abrogate (neaplicabile) pentru perioada verificată (2016 - 2019):

- echipa de inspecție fiscală apreciază ca nu s-a probat necesitatea și oportunitatea - pag. 16 din RIF;
- nefiind probată necesitatea și oportunitatea acestora deoarece în unitate sunt angajate și remunerate corespunzător pregătirii profesionale și a cerințelor posturilor, 8 persoane cu funcție de conducere super calificate și cu o experiență de peste 5 ani vechime în funcție - pag. 17 din RIF;
- nefiind probată necesitatea și oportunitatea lor deoarece în unitate sunt angajate și remunerate corespunzător pregătirii profesionale și a cerințelor posturilor, persoane cu funcție de conducere super calificate - pag. 18 din RIF; pag. 19 din RIF; pag. 20 din RIF; pag. 21 din RIF (practic, aproape la fiecare pagină).

Determinarea necesității unor anumite achiziții de bunuri / servicii reprezintă exclusiv dreptul persoanei impozabile, aceasta fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității sale economice. Orice societate este liberă să-și structureze politicile comerciale de achiziții și livrări / prestări așa cum consideră aceasta, și bineînțeles în limitele cadrului legal și fiscal aplicabil.

Astfel, necesitatea achiziționării serviciilor trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune a afacerii, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale, fără ca autoritățile să-i poată cenzura deciziile. Astfel, elementele de bază ale

principiului libertății de gestiune cristalizează teza conform căreia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune.

În acest sens, decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1791/2012 menționează faptul că: *"(...) Înalta Curte, împărtășind opinia intimitei-reclamante pe acest aspect, dezvoltată de altfel și în doctrina de specialitate, arată că în analiza condiției privitoare la necesitatea prestării serviciilor, nu poate fi ignorat principiul libertății de gestiune al agentului economic. În virtutea acestui principiu, agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat și la specificul activităților desfășurate. Și instanța de fond a reținut acest element, făcând referire la puternica componentă subiectivă în aprecierea de către agentul economic în stabilirea necesității unor anumite servicii.*

Principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii, aspect confirmat și de jurisprudență: Instanța de fond apreciază că, deși din punctul de vedere al utilității contractelor aprecierea este una subiectivă, singura care poate aprecia asupra utilității este societatea reclamantă, care are criteriile de a considera dacă este util sau nu să ceară consultanța într-un anumit domeniu, fiind inadmisibil ca o terță persoană, chiar dacă este vorba de organul fiscal de control, să intervină în aprecierea utilității unor servicii. (Curtea de Apel Târgu-Mureș, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 390/R din 28 aprilie 2009). Astfel, societatea este singura persoană care poate aprecia oportunitatea achiziției serviciilor.

1.1.2 Legat de suprapunerea de funcții și deținerea de către yyy a resurselor necesare pentru a-și desfășura activitatea independent

În motivarea lipsei probei necesității serviciilor (care vizează reglementări din Legea nr. 571/2003, inaplicabilă pentru perioada verificată 2016 - 2019), echipa de inspecție fiscală a apreciat (total arbitrar, în opinia sa) că yyy a dispus de personal calificat și mijloace materiale și bănești necesare pentru a-și desfășura activitatea economică, astfel încât, pentru fiecare categorie de servicii analizată, echipa de inspecție fiscală menționează în RIF faptul că respectivele servicii nu erau necesare deoarece societatea remunera personal în domeniul respectiv, concluzionând că *daca se acorda deductibilitate fiscala acestor cheltuieli cu servicii de asistenta generala facturate de l in valoare totala de..... lei, ar avea loc o dublare a costurilor pentru acelasi gen de servicii care pot si trebuie prestate de personalul cu functie de conducere angajat al SC yyyS.R.L.in vederea desfasurarii activitatii de productie pentru care sunt autorizati.* (a se vedea pagina 19 din RIF).

Faptul că yyy deține personal angajat pentru funcțiile pentru care beneficiază de servicii de asistență generală de management din partea nu constituie o condiție de nedeductibilitate a cheltuielilor de la, în primul rând prin prisma faptului că, așa cum am argumentat la punctul anterior, aprecierea necesității pentru achiziția unui serviciu îi revine exclusiv societății, și în al doilea rând, prin faptul că serviciile primite de la diferă față de activitățile prestate de către angajații yyy. Inspectorii fiscali nu pot obliga o societate să își dezvolte activitatea numai cu personal angajat eliminând deductibilitatea oricăror cheltuieli legate de servicii de consultanță, această abordare conducând la distorsiuni ale liberei concurențe.

Așadar, consideră ca argumentul echipei de inspecție fiscală cu privire la faptul că yyy are personal angajat în diverse domenii în care a beneficiat și de

servicii de asistență de la, nu au niciun temei legal. Menționează în acest sens că nici în Codul fiscal, nici în legislația comunitară nu există o asemenea condiționare.

Cu alte cuvinte, considera ca deductibilitatea cheltuielilor din punct de vedere al impozitului pe profit pe care un contribuabil le suporta în scopul desfășurării activității economice nu poate interveni în modul în care un comerciant alege să își organizeze sau să își configureze activitatea economică, care rămâne la latitudinea unui contribuabil și nu poate fi combătută din punct de vedere fiscal. După cum a menționat în răspunsul pe care l-a furnizat echipei de inspecție fiscală în data de 15 octombrie 2020 (Anexa nr.13), există motive bine întemeiate pentru care angajații yyy nu sunt în măsură să presteze aceleași activități ca și cele facturate de către, Reia mai jos motivele descrise în răspunsul furnizat de yyy în data de 15 octombrie 2020, de care nu s-a ținut absolut deloc cont în redactarea RIF:

1. Număr redus de personal

Societate are un numărul redus de personal cu care își desfășoară întreaga activitate, media fiind situată în intervalul 48-51 angajați. Cerințele mediului economic sunt variate și complexe, astfel că angajații nu dispun de timpul și de toate cunoștințele necesare pentru a le face față.

2. Piața în continuă schimbare / concurența

Piața pe care activează este supusă unei concurențe puternice și în continuă schimbare, iar, fără suportul grupului, yyyS.R.L. nu s-ar putea adapta schimbărilor din piață în timp real, nu ar avea acces la know-howul necesar pentru a putea răspunde cerințelor clienților. În plus, e indiscutabil faptul că yyybeneficiază din plin de puterea de negociere a grupului pe partea de achiziții și vânzări și de accesul grupului (în sensul acceptului participării la licitații și încheierii de contracte comerciale venite din partea unor mari clienți (.....) și mari producători), fără de care colaborarea cu marii clienți și marii furnizori ar fi practic imposibilă, iar prețurile, atât cele de vânzare cât și cele de aprovizionare ar fi net în defavoarea firmei din România.

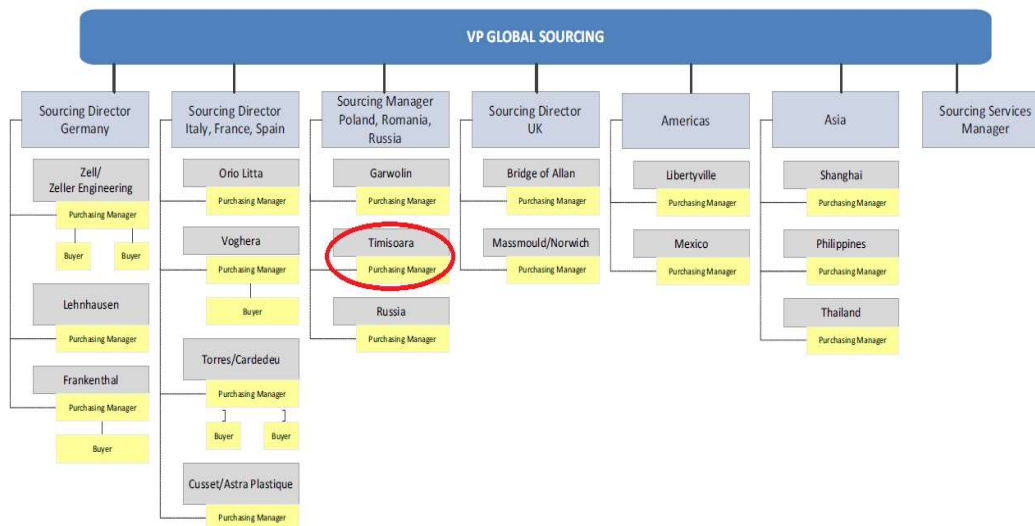
3. Structura grupului

Societatea yyy nu poate fi analizată făcând abstracție de apartenența ei la grup și de modul de organizare al acestuia. În absența acestei organizări, societatea nu ar exista.

Așa cum în organizarea instituțională a statului există un Minister care răspunde și coordonează o ramură de activitate, iar pe verticală se dezvoltă o anumită structură formată dintr-un președinte cu cabinetul său, care la rândul său are unul sau mai mulți vicepreședinți, fiecare cu cabinetul lui, direcții și servicii specializate care, de asemenea, au directori generali, directori adjuncți, șefi de serviciu și personal din subordine, fără să însemne că activitățile lor se suprapun, chiar dacă inevitabil au puncte comune, tot astfel putem privi și organizarea activității yyyS.R.L. din punct de vedere operațional.

Managerii locali primesc în mod continuu consultanță și suport de la managerul funcțional aflat la nivel central și de la personalul coordonat de acesta, pentru problemele curente ale activității locale.

De exemplu, din organizarea funcției de achiziții, se observă că Managerul de achiziții din România este subordonat funcțional managerului la nivel de regiune, iar pe nivelul ierarhic superior Managerului la nivel de grup.



Aprecierea utilității serviciilor prestate prin prisma existenței managerilor locali este o abordare subiectivă, care nu ține cont de modul de structurare al responsabilităților în cadrul societății, de natura serviciilor prestate de către grup în contul acestor cheltuieli, precum și de know-how ul care este pus la dispoziția noastră de către grup.

În acest sens, apreciază că nu există duplicare între activitățile derulate la nivel de grup și cele derulate la nivel local de către societate, fiind bine determinate limitele de decizie ale fiecărei părți implicate.

4. Tipurile de servicii conform contract versus fișa postului

Fișa postului este în esență un document generic, neputând fi vorba de o normare a muncii, mai ales în cazul persoanelor din de.....mentele administrative, și în special, în cazul managerilor de de.....mente, acolo unde munca nu are un caracter repetitiv. De aceea, chiar dacă generic unele fișe conțin aparent toate activitățile dintr-un anume de.....ment (manager : *“răspunde pentru buna funcționare a de.....mentului pe care îl conduce”*), nu înseamnă că persoana în cauză are direct în atribuții o activitate specifică, punctuală de genul: *“negocierea directă a contractelor de vânzare cu*”. Activități specifice, care presupun: un acces mult mai ridicat la informație, acces la persoane de contact din cadrul colaboratorilor, capacitate de negociere superioară dată de reprezentarea nu a unei singure firme, ci a unui grup de firme, pregătire profesională de excelență într-un domeniu complex (spre exemplu: tehnicieni dedicați strict anumitor procese foarte specific), sunt performate de către angajați din cadrul grupului care prestează aceste activități în beneficiul yymânia.

Responsabilitățile din fișa postului sunt redactate la nivel general pentru a acoperi o varietate largă de activități, pentru îndeplinirea cărora sunt antrenate servicii de la prestatori din grup sau din afara grupului.

Fișele de post ale managerilor conțin mențiuni privind relațiile externe și de colaborare cu specialiștii din cadrul grupului, tocmai pentru că serviciile specialiștilor din grup vin în sprijinul lor pentru îndeplinirea obiectivelor.

Strategiile și liniile directoare corporative sunt stabilite la nivel central, managementul local fiind coordonat pentru a le pune în aplicare. În susținerea acestui fapt vine și mențiunea din fișa postului directorului general, conform căreia obiectivul stabilit este *“Să conducă yyyîn România conform strategiilor agreeate”*, fiind subordonat Managing Director GCS Cluster |yy.

Așadar, serviciile contractate nu se suprapun cu sarcinile de serviciu ale angajaților yyy, ele fiind complementare. În lumina celor descrise mai sus, la nivel de yyy, nu există dublare între activitățile desfășurate la nivel de grup și cele efectuate local, atâta timp cât societatea este responsabilă de aplicarea strategiei și liniilor directoare corporative, beneficiind de sprijinul grupului în adaptarea informațiilor globale la nevoile locale.

În legătură cu punctul 4 de mai sus din răspunsul furnizat de societate în data de 15 octombrie 2020, a observat că în cuprinsul RIF nu s-a ținut cont de niciun aspect menționat de noi. Fișa postului este un document care prezintă la modul general atribuțiile pe care angajatul le are (spre exemplu negociază contractele de vânzare și monitorizează respectarea obligațiilor contractuale față de clienți - în cazul managerului de vânzări), și nu poate stabili la nivel de detaliu fiecare sarcină care intră în componența unei atribuții (folosind tot exemplul de mai sus, nu poate fi menționat în fișa postului faptul că negociază contractul cu clientul X sau Y) deoarece acestea se pot modifica pe parcursul timpului, iar în esență, atribuția angajatului rămâne aceeași.

Echipele de inspecție fiscală s-a rezumat doar în analiza aspectelor de formă pentru fișele de post solicitate și puse la dispoziție de către Societate, nu a avut discuții cu Societatea legate de detalierea sarcinilor menționate în fișele de post, nu a solicitat detalii legate de munca efectiv prestată de angajații în cauză astfel încât să încerce să înțeleagă substanța sarcinilor lor.

1.1.3 Legat de caracterul consultativ și informativ al serviciilor

Echipele de inspecție fiscală apreciază că serviciile de asistență generală de management nu sunt deductibile și datorită faptului că acestea au caracter consultativ și informativ, și atunci dacă aceste servicii au doar rol informativ și consultativ, nu rezultă că au fost necesare și în folosul operațiunilor taxabile a yyyS.R.L..

Încă o dată, echipa de inspecție fiscală invocă probarea necesității angajării unei cheltuieli de deductibilitatea acesteia, condiție care, după cum a detaliat și mai sus în cadrul Argumentului 1, a fost eliminată din legislația fiscală începând cu 1 ianuarie 2016, legislație care este aplicabilă perioadei controlate, necesitatea achiziționării unor servicii fiind strict decizia societății.

Astfel, caracterul consultativ și informativ ale serviciilor nu reprezintă un element de stabilire a deductibilității cheltuielilor cu serviciile respective, deductibilitate care, conform prevederilor art. 25 și punctului 5 alin. (13) din Normele metodologice de aplicare ale art. 11 alin (4) din Codul fiscal, este condiționată, pe de-o parte, de efectuarea cheltuielilor în vederea desfășurării activității economice, iar pe de altă parte, de prestarea efectivă a acestora, dată fiind relația de afiliere existentă.

Echipele de inspecție fiscală mai invocă și faptul că informațiile primite de yyy prin intermediul serviciilor de la ar fi putut fi luate de pe intranetul grupului, ceea ce în opinia sa ar însemna că în fond nu a fost prestat niciun serviciu datorită caracterului consultativ și informativ.

Totuși, echipa de inspecție fiscală nu are în vedere faptul că, chiar dacă o mică pondere din informațiile primite de yyy prin intermediul serviciilor de la ar fi disponibile pe rețeaua internă (intranet), acestea ar fi putut deveni disponibile doar dacă persoanele responsabile ar fi prestat muncă în a le determina și face disponibile. Așadar, chiar dacă informațiile sunt transmise pe email sau publicate pe

rețeaua internă, acestea au în spate muncă prestată de niște angajați ale căror roluri sunt de a analiza, actualiza diverse informații, implementa diverse proceduri în concordanță cu politica grupului, aceste informații nu se actualizează pe intranet automat.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală consideră că acest caracter consultativ și informativ al serviciilor rezultă și din documentele justificative prezentate de yyy cu privire la prestarea serviciilor, echipa de inspecție menționând următoarele aspecte în RIF: *Așa după cum s-a probat mai sus, cheltuielile de asistență generală înregistrate în evidența contabilă, nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a yyydeoarece din documentele prezentate nu a rezultat necesitatea acestora, având în vedere că acestea conțin date cu caracter general, în cea mai mare parte corespondența purtată prin e-mail între angajații prestatorului și angajații SC yyyS.R.L. Din multitudinea de corespondențe pe email cu privire la serviciile prestate, puse la dispoziție de către yyy, echipa de inspecție fiscală a preluat și a inclus în cuprinsul RIF parte din acestea, în speță corespondențele cele mai scurte și succinte, scoase din context, astfel încât să încerce să scoată în evidență, în mod eronat, faptul că au fost transmise doar aspecte informative scurte. Nu au fost prezentate în RIF corespondențele în care se transmit către yyy detalii privind serviciile efectiv prestate (de exemplu analizele efectuate, recomandări pe baza analizelor făcute etc.).*

Datorită dimensiunilor mari ale documentelor justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, prezintă mai jos câteva exemple concrete de situații în care echipa de inspecție fiscală a făcut referire și inclus în RIF corespondențe succinte și scoase din context.

Pe baza acestor exemple se observă în plus și faptul că informațiile primite de yyy ca urmare a serviciilor prestate de nu pot fi preluate de pe intranet datorită specificității lor:

— Pentru serviciile prestate de către Domnul , în perioada ianuarie 2017 - martie 2018, în RIF sunt luate în considerare doar corespondențele de mai jos:

Domnul **Michel Guillonet** - a acordat suport în rezolvarea problemelor tehnice la mașini, a problemelor de proces, a facilitat comunicarea cu experții și furnizorii de mașini pentru a minimiza timpii de oprire a mașinilor, suport în implementarea de programe de monitorizare, etc, și conform corespondenței purtate pe mail o parte din serviciile prestate au constat în următoarele mesaje :

“Bună ziua Dan și Dorin,
Găsiți punctele atasate ale listei Maca și rezumatul întâlnirii de examinare cu Maca
Vă voi ține la curent cu răspunsurile legate de automatizare săptămâna viitoare a săptămânii următoare
Toate cele bune
Michel”

.....

Bună Dorin
Uscătorul de aer este deja instalat pe partea din spate a testerului de scurgere.
Este un „cartus” specific care colectează umiditatea din alimentarea cu aer comprimat.

Conducta galbenă este conducta de scurgere pentru condensate.
Toate cele bune”

.....

“Salut
Informații despre instrumentele de control Delta
Toate cele bune
Michel”

....

“Bună Dorin
Găsiți oferta atasată pentru o unitate mică de uscător de aer, pentru a preveni deteriorarea senzorului testerului de scurgere.
Toate cele bune
Michel”

Însă, în exemplele de documente justificative transmise de yyy echipei de inspecție fiscală în data de 9 noiembrie 2020 (Anexa 9A), pe lângă corespondențele de mai sus citate de echipa de inspecție fiscală au mai fost transmise de către yyy și următoarele. Exemplele pe care le prezentăm mai jos constituie în fond dovada prestării serviciilor, de ele fiind legate scurtele corespondențe informative citate de echipa de inspecție fiscală, care, în mod intenționat au fost ignorate de către echipa de inspecție fiscală:

GUILLONET Michel
Group Secondary Machinery Expert

Activitate: ian 2017- martie 2018

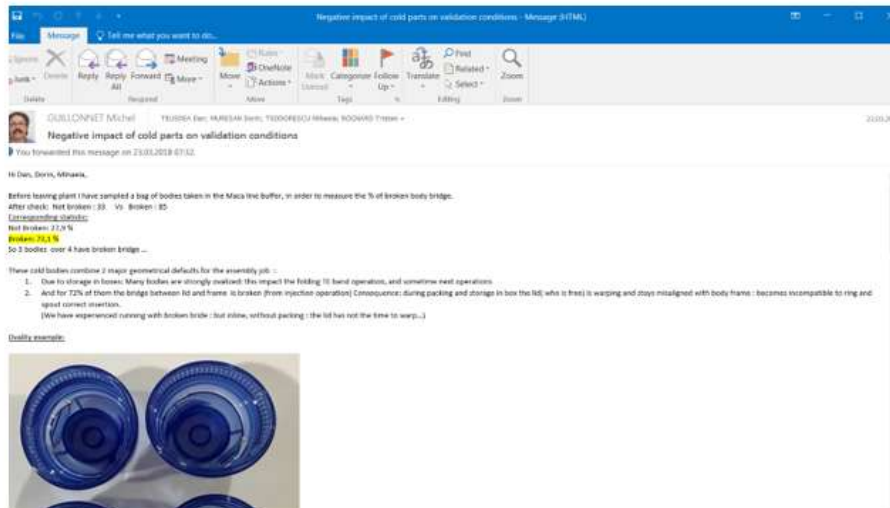
Sursa: email inbox si sent (2017-2018) Dan Teusdea.

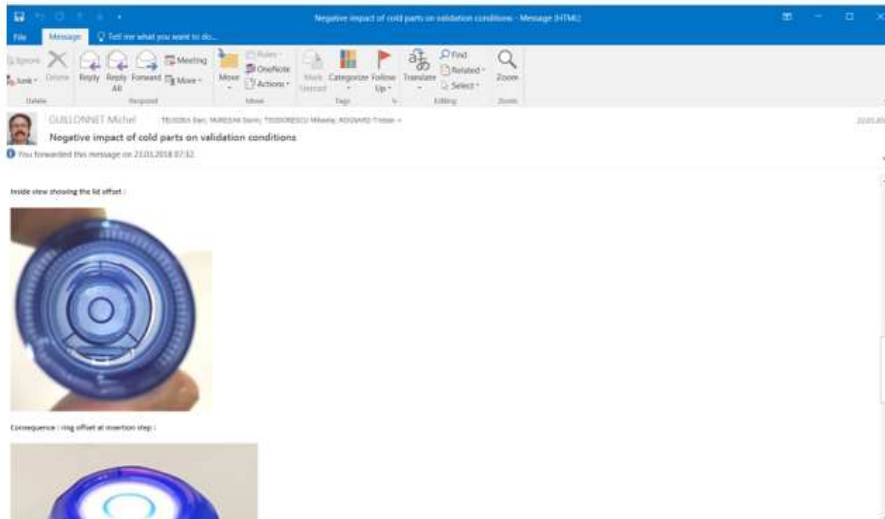
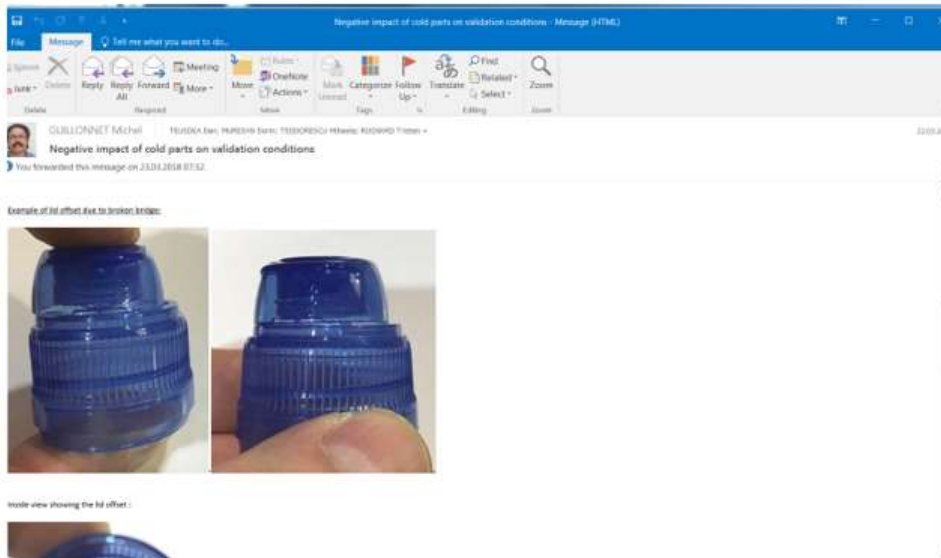
Support tehnic pe activitatea de implementare proiecte noi la nivel de grup pe echipamente secundare(printing, lining, conveioare, camera, laser, etc). Realizeaza coordonarea si comunicarea tehnica a fabricilor din grupul GCS in vederea implementarii in productie a proiectelor specific fabricii sau grupului GCS.

Supportul direct acordat fabricii Obrist Eastern Europe consta in:

1. Support in rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de process, faciliteaza comunicarea cu expertii si furnizorii de masini .

EXEMPLU 1





"Buna Dan, Dorin, Mihaela,

Înainte de a părăsi fabrica, am prelevat o pungă de corpuri luate în tamponul de linie Maca, pentru a măsura procentul de corp de pod rupt.

După verificare: Nu este rupt: 33 V rupt: 85

Statistică corespunzătoare:

Neintrerupt: 27,9%

Rupt: 72,1%

Deci, 3 corpuri peste 4 au rupt podul ...

Aceste corpuri reci combină 2 valori implicite geometrice majore pentru lucrarea de asamblare:

1. Datorită depozitării în cutii: Multe corpuri sunt puternic ovalizate: acest lucru afectează operația de pliere a benzii TE și, uneori, operațiile următoare

2. Și pentru 72% dintre ele, puntea dintre capac și cadru este ruptă (de la operația de injecție) Consecință: în timpul ambalării și depozitării în cutie, capacul (care este liber) se deformează și rămâne nealiniat cu cadrul corpului: devine incompatibil cu inelul și introducerea corectă a canalului.

(Am experimentat alergarea cu brida spartă: dar în linie, fără ambalaj: capacul nu are timpul să se deformeze ...)

Exemplu de ovalitate:



Exemplu de decalare a capacului datorită punții sparte:





Consecință: compensarea inelului la pasul de inserare:



Observații similare pentru inele și guri de scurgere:

Inele: Am observat inconsistență în rezistența podurilor inelare în operația de alimentare: primele cutii de inele reci foarte vechi au generat alimentator de blocare datorită inelelor separate în 2 bucăți (distorsiune de stocare) și apoi această anomalie a dispărut când am trecut la un alt inel lot.

Alt punct: Paolo a găsit inele care arătau ovalizarea, care se blochează în canalul de alimentare de la alimentator la turul de alimentare.

Becuri: Un procent important de respingeri ale camerei se datorează impactului asupra buzei de etanșare a canalului. Aceste impacturi au fost cauzate de supraambalarea în cutii fără spațiu pentru cap.

Concluzie:

Deoarece corpul este receptorul inelului și al gura de scurgere: o validare a ansamblului nu poate fi efectuată corect în astfel de condiții.

Astăzi vom valida aproximativ funcționarea liniei globale (alimentatoare, transportoare, transferuri, manipulare în turnulețe, funcționarea ambalatorului), dar nu se poate efectua măsurarea exactă a calității asamblării.

Urmatorul pas:

Validarea performanței calității ansamblului Maca va trebui să fie efectuată în condiții liniare

Același lucru este și pentru Sacmi.

Toate cele bune

Michel"

— Pentru serviciile prestate de către Domnul x, în perioada ianuarie 2017 - martie 2018, în RIF sunt luate în considerare doar corespondențele de mai jos:

Domnul **Jerry O'BRIEN – Director EHS** s-a ocupat de organizarea safety week pe grup, a oferit consultanța pentru introducerea noului instrument de raportare către grup, a coordonat auditurile și a urmărit acțiunile propuse, etc, și conform corespondenței purtate pe mail o parte din serviciile prestate au constat în următoarele mesaje :

"Dragilor,
Vă rugăm să găsiți atașat o agendă detaliată pentru viitoarea noastră reuniune Bramlage Health and Safety Review. Dacă aveți întrebări, nu ezitați să mă contactați.
Aștept cu nerăbdare să vă văd pe toți în frumoasa vale Mosel.
Toate cele bune,
Jerry"

.....

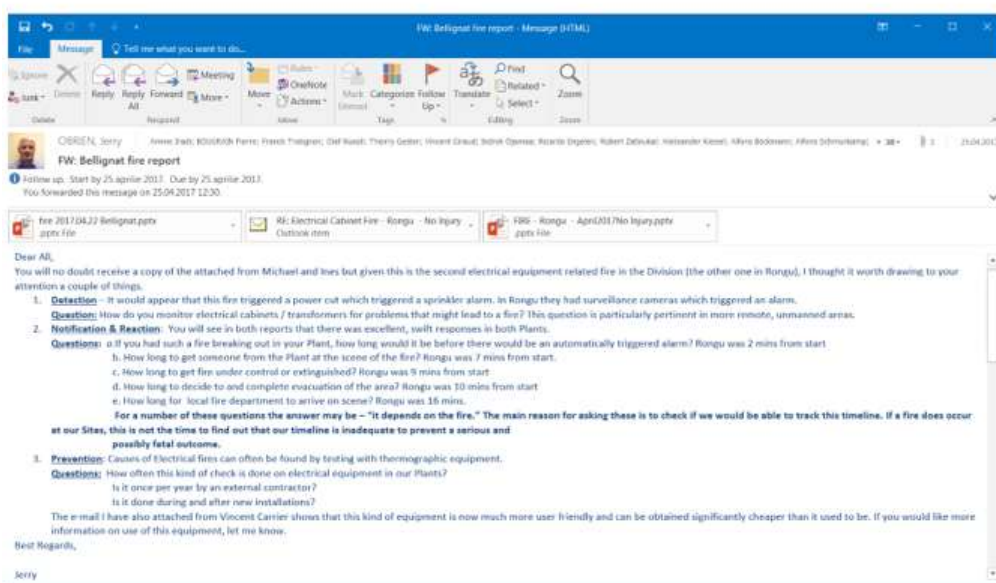
"Bună Karmen,
Iată un format cu care Mihaela va fi familiarizat pentru calitate.
Căutați un formular RPC ?
Toate cele bune,
Jerry"

“Dragilor,
 Vă rugăm să consultați certificatele Willis Blue atasate.
 Vă rugăm să-mi spuneți când ați primit raportul complet.
 Vă rugăm să utilizați instrumentul de autoevaluare, precum și recomandările raportului pentru a urmări eliminarea oricăror roșii și galbeni și nu așteptați până când urmează următorul audit.
 Toate cele bune,
 Jerry”

Însă, în exemplele de documente justificative transmise de yyy echipei de inspecție fiscală în data de 9 noiembrie 2020 (Anexa 9D), pe lângă corespondențele de mai sus citate de echipa de inspecție fiscală au mai fost transmise de către yyy și următoarele. Exemplele pe care le prezintă mai jos constituie în fond dovada prestării serviciilor, care, în mod intenționat au fost ignorate de către echipa de inspecție fiscală:

4.A facut informari si recomandari in comparative cu evenimente produse in alte fabrici

EXEMPLU 1



“Dragilor,

Veți primi fără îndoială o copie a atașamentului de la Michael și Ines, dar având în vedere că acesta este al doilea incendiu legat de echipament electric din Divizie (celălalt din Rongu), am crezut că merită să vă atrag atenția câteva lucruri.

1. Detectare - S-ar părea că acest incendiu a declanșat o întrerupere a energiei electrice care a declanșat o alarmă de dispersiune. În Rongu aveau camere de supraveghere care declanșau o alarmă.

Întrebare: Cum monitorizați dulapurile / transformatoarele electrice pentru probleme care ar putea duce la incendiu? Această întrebare este deosebit de pertinentă în zone mai îndepărtate, fără pilot.

2. Notificare și reacție: veți vedea în ambele rapoarte că au existat răspunsuri excelente și rapide în ambele plante.

Întrebări: a. Dacă ar fi izbucnit un astfel de incendiu în fabrica dvs., cât ar mai dura până va exista o alarmă declanșată automat? Rongu a fost la 2 minute de la start

b. Cât timp să aduc pe cineva de la Fabrică la locul incendiului? Rongu a fost la 7 minute de la start.

c. Cât timp pentru a controla sau a stinge focul? Rongu a fost la 9 minute de la start

d. Cât timp să decidem și să finalizăm evacuarea zonei? Rongu a fost la 10 minute de la start

e. Cât timp să ajungă pompierii la fața locului? Rongu a durat 16 minute.

Pentru o serie de întrebări, răspunsul poate fi „depinde de foc”. Principalul motiv pentru care le întrebăm este să verificăm dacă vom putea urmări această cronologie. Dacă apare un incendiu pe site-urile noastre, nu este momentul să aflăm că cronologia noastră este inadecvată pentru a preveni un posibil deznodământ fatal.

3. Prevenire: Cauzele incendiilor electrice pot fi adesea găsite prin testarea cu echipamente termografice.

Întrebări: Cât de des se face acest tip de verificare a echipamentelor electrice din uzinele noastre?

Este o dată pe an de către un contractant extern?

Se face în timpul și după instalări noi?

E-mailul pe care l-am atașat de la Vincent Carrier arată că acest tip de echipament este acum mult mai ușor de utilizat și poate fi obținut mult mai ieftin decât era. Dacă doriți mai multe informații despre utilizarea acestui echipament, anunțați-mă.

Toate cele bune,

Jerry”

- Pentru serviciile prestate de către Doamna x în perioada aprilie 2018 - martie 2019, în RIF este luată în considerare doar corespondența de mai jos:

Doamna **Agnieszka Pomiankiewicz** – GCS Sourcing Director Ambalaje&Transport a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata de carton si conform corespondentei purtata pe mail unul din serviciile prestate a constatat in urmatorul mesaj :

“Salut Dana,

La multi ani la fel si tie:

Nou acord cu DS. Smith este negociat în prezent. Sunt sigur că vor exista comunicări în jurul acestuia, cândva fi semnat un nou contract.

În ceea ce privește rabatul 2018/2019 – o voi lăsa pe Tracey să confirme.

În ceea ce privește creșterile de preț, găsiți atașat index EUWID actualizat. Preturile au scăzut de curând - nu mă aștept să crească din nou.

Salutari

Agnieszka Pomiankiewicz

Manager de aprovizionare”

Însă, în exemplele de documente justificative transmise de yyy echipei de inspecție fiscală în data de 9 noiembrie 2020 (Anexa 10B), pe lângă corespondența de mai sus citată de echipa de inspecție fiscală a mai fost transmisă de către yyy și următoarea corespondență de unde rezultă faptul că doamna x transmite yyy informații legate activitatea de negociere pentru achiziția de ambalaje, în baza unor analize efectuate privind evoluția prețurilor. Exemplul pe care îl prezentăm mai jos

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

constituie în fond dovada prestării serviciilor, dovadă care, în mod intenționat a fost ignorată de către echipa de inspecție fiscală.

Agnieszka Pomiankiewicz

Sourcing Manager - Manager aprovizionare

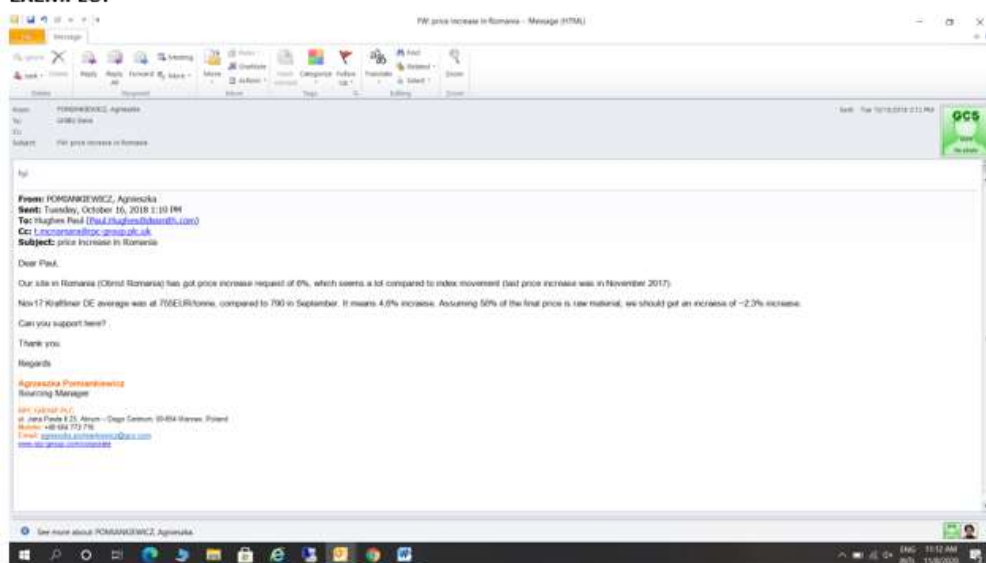
Perioada Apr 2018- Mar 2019

S-a implicat în acțiunile de Negociere de preturi și contracte pentru ambalaje și transport rutier & naval.

A urmărit evoluția lunară a prețurilor pe piața de carton și a negociat necesarul pe tipuri de furnizori

A prezentat strategia grupului legată de aprovizionare și a coordonat alinierea Obrist la strategia grupului.

EXEMPLU:



TRADUCERE:

"fyi

De la: POMIANKIEWICZ, Agnieszka

Trimis: marți, 16 octombrie 2018 13:10

Către: Hughes Paul (Paul.Hughes@dssmith.com)

Cc: t.mcnamara@rpc-group.plc.uk

Subiect: creșterea prețului în România

Dragă Paul,

Site-ul nostru din România (Obrist România) a primit o cerere de creștere a prețului de 6%, ceea ce pare mult în comparație cu mișcarea indicelui (ultima creștere a prețului a fost în noiembrie 2017).

Media Kraftliner DE pe 17 noiembrie a fost de 755EUR / tonă, comparativ cu 790 în septembrie.

Înseamnă 4,6% încreșeri. Presupunând că 50% din prețul final este materie primă, ar trebui să obținem o creștere de aproximativ 2,3%.

Poți susține aici?

Mulțumesc.

Salutari

Agnieszka Pomiankiewicz

Manager de aprovizionare

Întrucât prin exemplele aduse mai sus se observă clar că echipa de inspecție fiscală nu a analizat documentele justificative pentru prestarea efectivă a serviciilor puse la dispoziție de societate, constând în corespondențe, pentru perioada supusă controlului, și dată fiind dimensiunea foarte mare a acestora, le anexează contestației în vederea analizării lor (Anexa 5-11).

Adițional, echipa de inspecție fiscală menționează în RIF faptul că pentru justificarea prestării serviciilor s-au prezentat doar corespondențe pe email, nefiind prezentate detalii privind împărțirea sumelor facturate.

În acest sens, menționează că yyy a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală situații detaliate (în lei și euro) a serviciilor de asistență generală de management pe perioada până la martie 2017, serviciile fiind împărțite exact pe categoriile menționate în contract (Anexa 12). Situația întocmită în euro pentru anul 2013 a fost pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală în data de 29 octombrie 2020, fiind înmănată în timpul vizitei la sediul societății, iar pentru celelalte perioade situațiile au fost transmise prin email. Situația întocmită în lei a fost anexată punctului de vedere. În conținutul RIF, echipa de inspecție fiscală a preluat diverse sume în euro ale serviciilor prestate, din situația detaliată pusă la dispoziție de societate, spre exemplu, pentru serviciile de contabilitate și raportări financiare, respectiv asistență financiară și administrativă se menționează la pagina 15 din RIF: *fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspecție fiscală apreciază că (...).*

Cu toate acestea, în concluziile RIF echipa de inspecție fiscală afirmă cu nu ar fi primit nicio situație detaliată privind serviciile prestate, nu a ținut cont de situațiile primite în conturarea concluziilor, nu ne-au fost solicitate informații suplimentare legate de situațiile în cauză, situația de la Anexa 9 nefiind nici măcar amintită în RIF sau anexată RIF. Astfel încât singura mențiune, făcută la general, că nu au fost puse la dispoziție detalii privind împărțirea sumelor facturate este contrazisă de faptul că sumele în euro prezentate în RIF provin tocmai dintr-o situație detaliată pusă la dispoziție de societate.

1.1.4. Legat de beneficiile aduse și scopul serviciilor în vederea desfășurării activității economice a yyy

Un alt motiv invocat de echipa de inspecție fiscală pentru a consider nedeductibile cheltuielile cu serviciile este acela că *din documentele prezentate de SC yyyS.R.L.nu rezulta daca informatiile puse la dispozitie de prestator au fost implementate in activitatile de exploatare, in ce au constat, daca s-au adus imbunatatiri procesului de exploatare in sensul eficientizarii acestuia, respectiv*

daca s-a simplificat organigrama societatii urmare a angajarii acestor servicii, condiționând astfel achiziția serviciilor de îmbunătățirea performanței societății.

Așa cum am transmis echipei de inspecție fiscală în data de 15 octombrie 2020 răspunsul la întrebările primite, precum și după cum am menționat în punctul de vedere, faptul că yyy nu a înregistrat o creștere a cifrei de afaceri sau o reducere a numărului de angajați nu reprezintă un argument că serviciile prestate nu ar fi în beneficiul activității economice a yyy. A fi în beneficiul activității economice a societății presupune ca scopul acestor servicii să fie atribuite activității desfășurată de către societate și nu de a genera în mod obligatoriu o creștere a performanței economice a acesteia.

Faptul că yyy achiziționează servicii de la nu este necesar a se traduce într-o reducere a personalului sau o modificare a organigramei yyy întrucât, după cum am motivat și mai sus, serviciile prestate de sunt diferite de activitățile desfășurate de angajații proprii din funcțiile pentru care sunt achiziționate serviciile în cauză. În plus, serviciile prestate de au fost necesare încă de la înființarea societății și nu au fost menite să înlocuiască activitățile angajaților proprii.

De buna-credință, societatea a susținut, prin toate mijloacele posibile, organele de inspecție fiscală în stabilirea stării de fapt. Astfel, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală informații/documente care atestă ca aceste servicii au fost necesare și au efectuate în beneficiul societății.

CONCLUZII

Având în vedere toate cele de mai sus și ținând cont de faptul că:

- Legislația fiscală națională aplicabilă începând cu 1 ianuarie 2016 nu condiționează deductibilitatea unei cheltuieli de probarea necesității acesteia,
- ÎCCJ a concluzionat prin decizia nr. 1791/2012 faptul că agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat și la specificul activităților desfășurate. Astfel, măsura în care achiziția serviciilor de asistență generală este necesară reprezintă un aspect care poate fi analizat strict din perspectiva Societății,
- Raționamentul organelor de inspecție fiscală de a considera că achiziția serviciilor în cauză presupune dublarea funcțiilor este complet eronată,
- Caracterul consultativ și informativ al serviciilor ca argument în stabilirea nedeductibilității cheltuielilor nu are un temei legal pe care să se bazeze, iar documentele justificative puse la dispoziție de societate dovedesc specificitatea serviciilor și prestarea acestora,
- Condiționarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la de existența unui beneficiu (i.e. creșterea cifrei de afaceri, înregistrarea de profit, simplificarea organigramei) adus activității Societății nu are un temei legal pe care să se bazeze,
- Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală suficiente documente justificative, informații și explicații pentru a proba prestarea efectivă a serviciile achiziționate de la, consideră că societatea a îndeplinit toate condițiile legale prevăzute pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor de servicii de asistență generală efectuate de către Societate de la în perioada 2016 - 30.09.2019 în sumă de..... lei.

1.2. Cu privire la ajustări în materie de prețuri de transfer în sumă de lei

Referitor la ajustările care sunt menționate în cadrul raportului de inspecție fiscală în materie de prețuri de transfer, consideră că echipa de inspecție fiscală a ajustat în mod eronat cuantumul prețurilor de transfer în legătură cu tranzacțiile intra-grup realizate de societatea yyy, fapt care conduce la o valoare a ajustărilor care nu reflectă starea fiscală de fapt a societății yyy din perioada analizată 2016-2019.

Din perspectivă procedurală, dorește totodată să sublinieze prevederile art. 130 alin. (1) din Codul de procedură fiscală în vigoare, referitor la dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat pe tot parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală. Consideră că acest drept i-a fost încălcat întrucât, deși a fost solicitat prin cadrul corespondenței electronice să avem o discuție cu echipa specializată care analizează documentația de prețuri de transfer, aceasta nu i s-a admis. Scopul acestei discuții era de a putea discuta și lămuri orice argumente potențial contradictorii care ar putea apărea din analiza realizată de echipa de prețuri de transfer de la nivelul ANAF. Din păcate, nu a avut oportunitatea de a avea o astfel de discuție, iar ajustările în materie de prețuri de transfer au fost comunicate societății abia la finalul controlului, la nivelul RIF-ului preliminar. Prin intermediul raportului final de inspecție fiscală s-au dispus ajustări de prețuri de transfer în cuantum de lei la nivelul veniturilor în relația cu societățile afiliate (fiind incluse și ajustările de lei la nivelul cheltuielilor de exploatare în relația cu societățile afiliate pentru anumite achiziții de echipamente/piese de schimb și materii prime).

1.2.1 Referitor la recalcularea indicatorului de profitabilitate pentru activitatea de vânzare de produse finite

În ceea ce privește activitatea de vânzare de produse finite derulată de societatea yyy cu societăți afiliate, echipa de inspecție fiscală nu a acceptat modul de calcul al indicatorilor de profitabilitate așa cum am detaliat și în capitolul 6 al raportului de prețuri de transfer al societății yyy pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, nu a ținut cont de informațiile puse la dispoziție în cursul inspecției fiscale și nu a furnizat detalii suplimentare în cadrul RIF cu privire la respingerea modului în care a fost calculat indicatorul de profitabilitate în cadrul raportului de prețuri de transfer, pentru perioada 2016-2019.

Astfel, abordarea echipei de inspecție fiscală a fost de a recalcula indicatorul de profitabilitate înregistrat de societatea yyy în ceea ce privește activitatea de bază a societății yyy în cadrul perioadei analizate 2016-2019 pe baza informațiilor disponibile în cadrul situațiilor financiare, eliminându-se cheltuielile considerate în urma inspecției fiscale nedeductibile dar și ajustările realizate la nivelul cheltuielilor operaționale pentru o parte din tranzacțiile intra-grup derulate de societatea yyy (achiziții de echipamente/piese de schimb și materii prime).

Consideră rezonabil ca echipa de inspecție fiscală să fi luat în considerare modul de calcul al indicatorilor de profitabilitate (înregistrați de către societatea yyy pentru vânzarea de produse finite către societăți afiliate) așa cum este prezentat în cadrul raportului de prețuri de transfer prezentat de societatea yyy către echipa de inspecție fiscală pentru perioada analizată.

Acest argument prezentat anterior este susținut de faptul că în perioada 2010-2015 societatea yyy a făcut subiectul unui control fiscal unde a fost verificat dacă principiul lungimii de braț a fost respectat în cadrul tranzacțiilor derulate de societatea yyy cu societăți afiliate (inclusiv tranzacția de vânzare de produse finite), iar echipa de inspecție fiscală ce s-a ocupat de acest control anterior a concluzionat că modul de calcul al indicatorilor de profitabilitate este corect și că principiile generale ale prețurilor de transfer au fost respectate la nivelul societății yyy. În cadrul RIF, răspunsul dat de către echipa de inspecție fiscală cu privire la argumentul menționat anterior a fost următorul: [...] *perioada 2010-2015 a făcut obiectul unui raport privind prețurile de transfer de sine stătător care nu are legătură cu tranzacțiile derulate de către societatea verificată în perioada 01.01.2016-31.03.2019.* Dorim să menționăm faptul că modul de derulare al tranzacțiilor de vânzare de produse finite realizat de societatea yyy cu societăți afiliate a urmat același flux operațional și aceleași principii economice atât în perioada analizată (2016-2019) cât și în perioada anterioară acestuia, anume perioada 2010-2015.

În susținerea acestui argument, menționează prevederile art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) ce menționează următoarele aspecte: *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

Pentru a susține modul de determinare al indicatorului de profitabilitate calculat pentru societatea yyy în relație cu vânzările de produse finite către societățile afiliate prezentat și în cadrul raportului de prețuri de transfer prezentat de societate către echipa de inspecție fiscală, revenim cu unele clarificări asupra bazei de cost luată în considerare la stabilirea calculului acestui indicator de profitabilitate al societății yyy, după cum urmează:

➤ O parte din costurile indirecte aferente activității principale de vânzare de produse finite derulată de societatea yyy nu se alocă vânzătorilor către societăți afiliate (din grup) - astfel, comparativ cu procente medii calculate pentru întreaga activitate (abordare avută de echipa de inspecție fiscală), anumite costuri nu se justifică a fi alocate pentru clienții din grup deoarece conform fluxurilor operaționale, produsele vândute de către yyy către societățile afiliate reprezintă marfă pentru aceste societăți afiliate ce se revinde ulterior către clienții lor direcți (externi). În acest caz, pentru vânzările de produse finite de către societatea yyy către societățile afiliate nu se aplică costuri cu redevențele, costuri privind activitatea de vânzare,

costuri privind activitatea de marketing, comisioane pentru agenții de vânzări sau alte cheltuieli administrative. Pe baza celor menționate anterior, se poate aprecia că în cazul vânzărilor de produse finite către societăți independente, societatea yyy îndeplinește profilul funcțional al unui producător cu funcții și riscuri depline, pe când în cazul vânzărilor de produse finite către societăți afiliate, societatea yyy este un producător la comandă, deoarece nu își asumă riscul de piață cu privire la aceste tranzacții. În acest sens, prezintă în tabelul următor o serie de exemple de costuri anuale, calculate ca pondere în cifra de afaceri realizată de societatea yyy ce se aplică doar în relație cu activitatea derulată cu societăți independente.

Exemple de costuri anuale % din cifra de afaceri, aferente doar livrărilor către clienții externi (nu sunt aferente vânzărilor către clienții din grup)	
Redevențe (3% aplicat la cifra de afaceri de unde se exclud cheltuielile de transport pentru produsele finite)	2,93%
Costuri aferente de.....mentului de vânzări: servicii tehnice pentru clienți, costuri de marketing, comisioane agenți	1,01%
Costuri administrative: costuri de management general, costuri cu de.....mentul financiar și costuri cu personalul administrativ.	2,66%
Total cheltuieli ce nu se aplică vânzărilor intragrup față de vânzările către clienții externi	6,60%

➤ O parte din costurile directe aferente activității principale de vânzare de produse finite derulată de societatea yyy nu se alocă vânzărilor de anumite produse către societăți afiliate (din grup) - în completarea argumentului anterior, menționează faptul că pentru o parte din produsele finite vândute de societatea yyy către societăți afiliate și cele vândute către societăți independente, există anumite diferențe în costurile directe aplicate produselor, astfel: către societățile afiliate există vânzări de produse neinscripționate (ambalate vrac) comparativ cu vânzările către clienții externi/societăți independente unde produsele sunt inscripționate și ambalate în cutii. În acest specific caz, există o diferență semnificativă de cost (în vânzările derulate intra-grup și vânzările către clienții externi) aferentă celor 2 procese: inscripționare și împachetare în cutii mici, anume de lei/ 1.000 bucăți. Pentru acest caz, exemplifică în tabelul următor caracteristicile vânzărilor de produse finite către societatea afiliată yyy Italia pentru produsul cu numărul de identificare: 5544, după cum urmează:

Vânzări către societatea yyy Italia - produs 5544 (neinscripționat, ambalat în octabini)	Valoare
Cifra de afaceri aferentă produsului 5544 lei
Unități vândute mii buc.
Diferența unitară de cost (aferentă celor 2 procese : inscripționare și împachetare în cutii mici) RON / 1.000buc
Diferența de costuri (mai mici față de produsul vândut către clienți externi) lei =*(..... lei / 1.000buc)

Vânzări totale de produse către societăți afiliate în perioada 2017 ianuarie - 2018 martie lei
Total cheltuieli mai mici la vânzările către societăți afiliate față de vânzările către clienți externi	7,67% = lei / lei

Pe lângă argumentele prezentate anterior, cu privire la elementele ce compun baza de cost pentru vânzările de produse finite realizate de societatea yyy către societăți afiliate, indicatorul de profitabilitate înregistrat de societatea yyy în cazul unor produse premium vândute către societăți afiliate este peste media indicatorilor de profitabilitate înregistrată de societatea yyy din vânzările către societăți independente. Astfel, în cadrul perioadei aprilie 2018 - martie 2019, vânzările realizate de societatea yyy către societăți afiliate au constat exclusiv în 2 tipuri de produse, anume vânzări ale produsului Sport cap (cel mai performant produs din portofoliul societății yyy ce presupune o tehnologie nouă și o linie de producție nouă ce a fost demarată în anul 2018) și vânzări ale produsului Edible oil cap (similar cu celălalt produs, a presupus o linie nouă de producție, o tehnologie nouă, iar producția a început în anul 2018). Conform informațiilor disponibile la nivelul societății yyy, marja de profit obținută de societatea yyy în cadrul perioadei aprilie 2018 - martie 2019 atât pentru produse vechi (vândute către societăți independente) cât și pentru cele două tipuri de produse noi (vândute doar către societăți afiliate) sunt prezentate în tabelul următor:

Marja de profit (venituri din vânzare - costuri variabile)	Aprilie 2018- Martie 2019
În cazul produselor vechi	20%-30%
În cazul produselor Sport cap și Edible oil cap	54%-58%

Pe baza informațiilor disponibile la nivelul societății yyy, diferența dintre marja de profit înregistrată de societatea yyy din vânzările în cazul produselor noi (derulate în perioada aprilie 2018-martie 2019, exclusiv cu societăți afiliate) față de produsele vechi - standard (vânzări derulate exclusiv cu societăți independente) este de aproximativ 31,00% ($31\% = 56\% - 25\%$).

Având în vedere argumentele prezentate anterior, consideră incorectă abordarea echipei de inspecție fiscală cu privire la calculul indicatorilor de profitabilitate înregistrați de societatea yyy (înregistrați de către societatea yyy pentru vânzarea de produse finite către societăți afiliate), aceasta trebuind să ia în considerare modul de calcul utilizat de societate, așa cum este prezentat în cadrul raportului de prețuri de transfer prezentat de societatea yyy către echipa de inspecție fiscală pentru perioada analizată precum și să țină cont de argumentele prezentate anterior cu privire la baza de cost utilizată de societatea yyy în relație cu societăți afiliate, dar și marjele de profit obținute de aceasta în cazul produselor standard vândute către societăți independente și în cazul produselor premium vândute către societăți afiliate.

1.2.2 Referitor la ajustarea cheltuielilor de exploatare în relație cu societățile afiliate

În ceea ce privește ajustările efectuate la nivelul cheltuielilor înregistrate de societatea yyy pentru o parte din achizițiile de echipamente / piese de schimb și materii prime de la societăți afiliate, a observat că au existat unele situații când indicatorii înregistrați de societățile afiliate ce vindeau societății din România (yyy) echipamente / piese de schimb și materii prime se situează sub cuartila 1 a Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

intervalului de comparabilitate, iar în aceste situații nu au fost realizate ajustări (la nivelul cheltuielilor operaționale), ci doar în situațiile când acești indicatori de profitabilitate ai societăților afiliate erau superiori cuartilei 3 aferente intervalului de comparabilitate. În continuare sunt prezentate situațiile descrise anterior:

- achizițiile de echipamente/piese de schimb - pentru perioada 01.04.2018 - 31.03.2019 în cazul achizițiilor de la societatea afiliată yy;
- achizițiile de mărfuri pentru anul 2016 - în cazul achizițiilor de la societatea yyy Italia;
- achizițiile de mărfuri pentru anul modificat 01.01.2017 - 31.03.2018 - în cazul achizițiilor de la societatea yyy Italia.

Astfel, pe baza principiului egalității de tratament echipa de inspecție fiscală trebuie să realizeze ajustări ale cheltuielilor operaționale cu achizițiile de la societăți afiliate (echipamente/piese de schimb și materii prime) și atunci când indicatorii de profitabilitate înregistrați de societățile afiliate din vânzările de echipamente/piese de schimb și materii prime erau sub nivelul cuartilei 1 aferentă intervalului de comparabilitate și nu doar când aceștia erau superiori cuartilei 3 a intervalului de comparabilitate. Acest argument este susținut și de prevederile Ordinului 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer din articolul 8, respectiv articolul 9.

Petenta precizează că, în situația în care echipa de inspecție fiscală ar fi efectuat ajustări și pentru perioadele când indicatorii înregistrați de societățile afiliate furnizoare s-au situat sub cuartila 1 obținută de societățile selectate drept comparabile, impactul acestor ajustări asupra societății yyy ar fi diferit.

Răspunsul oferit de către echipa de inspecție fiscală în cadrul RIF cu privire la argumentul anterior este următorul: “ [...] Pe de altă parte, aceasta arată că în anii fiscali: 2016, 01.01.2017 - 31.03.2018, respectiv 01.04.2018 - 31.03.2019 prin efectuarea de achiziții de echipamente / piese de schimb și mărfuri de la furnizorii yy respectiv yyy Italia la un preț care a generat o marjă netă inferioară cuartilei 1, societatea verificată a obținut un rezultat financiar pozitiv (profit). În concluzie, organele de inspecție fiscală constată că au ajustat în mod corect cheltuielile operaționale (aferente achizițiilor de echipamente / piese de schimb și mărfuri) doar în cazul în care indicatorii de profitabilitate ai furnizorilor afiliați erau superiori cuartilei 3”.

Pe baza celor de mai sus, societatea yyy susține în continuare faptul că abordarea echipei de inspecție fiscală de a ajusta cheltuielile societății yyy doar când marja societății afiliate prestatoare este superioară cuartilei 3 a intervalului este una eronată și nu respectă principiile generale ale prețurilor de transfer aplicabile în România.

Petenta consideră, astfel, că procedura urmată de către organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii valorii estimate a veniturilor suplimentare care ar fi trebuit înregistrate de societatea yyy din vânzarea de produse finite către societăți afiliate este eronată și în neconcordanță cu principiul prețurilor de transfer.

2. Cu privire la stabilirea de obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA de plată în valoare de lei

Obligațiile fiscale suplimentare menționate mai sus provin din respingerea dreptului de deducere a TVA aferente unor achiziții intracomunitare de servicii (servicii de asistență generală) efectuate de la societatea, persoană impozabilă

stabilită și înregistrată în Franța, pentru care Societatea a aplicat mecanismul taxării inverse.

Având în vedere cele de mai sus, față de obligațiile fiscale stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. yy/29.12.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. yy/29.12.2020, petenta contestă ca nelegal respins dreptul de deducere a TVA în cuantum de lei, aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii efectuate de către Societate de la

Petenta prezintă în cele ce urmează motivele de fapt invocate de către organele de inspecție fiscală în baza cărora Societății i-a fost refuzat dreptul de a deduce TVA în sumă de lei, aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii efectuate de la

În primul rând, organele de control menționează în RIF faptul că, *după analizarea documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală apreciază că: [...] serviciile de asistență generală facturate în perioada 2014 - 30.09.2019 de către, nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile a unității și nici în beneficiul său.*

În acest sens, potrivit argumentației organelor de inspecție fiscală, *faptul că SC yyya prezentat contracte de prestări servicii și o corespondență purtată pe mail cu prestatorul, în baza cărora a înregistrat în evidențele contabile facturi de servicii de asistență generală, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, [...] nerezultând că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său.*

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează faptul că *[...] în ceea ce privește aceste servicii de asistență generală, din documentele prezentate de SC yyy S.R.L.nu rezultă dacă informațiile puse la dispoziție de prestator au fost implementate în activitățile de exploatare, în ce au constat, dacă s-au adus îmbunătățiri procesului de exploatare în sensul eficientizării acestuia, respectiv dacă s-a simplificat organigrama societății urmare a angajării acestor servicii.*

Mai mult, în RIF a fost punctat faptul că *justificarea necesității angajării acestor servicii nu este fondată, în condițiile în care societatea SC yyy S.R.L.angajează în mod individual costuri cu salariatăii proprii și cu servicii interne, iar documentele prezentate nu justifică faptul că achizițiile de servicii au fost efectuate în plus față de relația juridică de afiliere.*

Referitor la serviciile de management general (o parte a serviciilor de asistență generală pentru care dreptul de deducere a TVA aferente a fost refuzat), organele de inspecție fiscală au menționat faptul că deși acest serviciu are o pondere mare în cadrul serviciilor facturate de, respectiv au fost facturate servicii în valoare totală de euro, nu au fost prezentate nici un fel de documente din care să rezulte efectuarea prestației sau natura serviciilor.

Având în vedere cele de mai sus, așa cum reiese din cuprinsul RIF, contestatara a înțeles că motivul principal invocat de către echipa de inspecție fiscală în baza căruia societății i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor intracomunitare de servicii de asistență generală efectuate de la constă în faptul că aceste servicii nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile a Societății și nici în beneficiul său.

Înțelegerea petentei este că această constatare a organelor de inspecție fiscală se bazează pe următoarele două concluzii:

i) Societatea nu a putut justifica necesitatea sau oportunitatea efectuării achizițiilor de servicii constând în asistența generală oferită de către și

ii) Societatea nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor de management general, cuprinse în serviciile de asistență generală (pentru restul serviciilor de asistență generală, organele de inspecție fiscală nu au contestat prestarea efectivă a serviciilor).

Aceasta consideră că motivele invocate de către organele de inspecție fiscală, așa cum sunt menționate acestea mai sus, sunt lipsite de temei, din mai multe considerente.

2.1. Considerente generale cu privire la dreptul de deducere a TVA

Principiul neutralității taxei este unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul UE și care, deseori, este invocat în deciziile emise de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene (numită în continuare "CJUE") în judecarea diverselor cazuri privind TVA. Potrivit acestui principiu, contribuabilii au dreptul la deducerea TVA facturate de către alte persoane impozabile pentru serviciile / bunurile achiziționate și utilizate în vederea efectuării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA.

Acest principiu este transpus și în legislația națională în materie de TVA. Astfel, potrivit prevederilor menționate la art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Aceste prevederi sunt preluate în legislația în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016 la art. 297, alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (denumită în continuare „Codul Fiscal”).

În acest sens, conform prevederilor pct. 67 alin. (1) din Normele Metodologice de aplicare ale art. 297 din Codul fiscal, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

De asemenea, în conformitate cu art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa aferentă datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]. Aceste prevederi sunt preluate în legislația în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016 la art. 299 alin. (1) litera a) din Codul Fiscal.

Astfel, ținând cont de prevederile menționate mai sus, în vederea justificării dreptului de deducere a TVA, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească două condiții, respectiv:

- serviciile / bunurile achiziționate să fie destinate utilizării în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere (condițiile de fond) și
- să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (condiția de formă).

2.2. Considerente specifice cu privire la dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor intracomunitare de servicii efectuate de către Societate de la

- Îndeplinirea condițiilor de fond și de formă în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA

Cu privire la îndeplinirea condiției de fond menționate mai sus, petenta consideră că reprezentanții societății au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative, informații și explicații suficient de detaliate pentru a demonstra faptul că serviciile de asistență generală au fost achiziționate în scopul desfășurării operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al TVA.

Mai exact, prin intermediul explicațiilor oferite echipei de inspecție fiscală transmise în data de 15 octombrie 2020 (Anexa 13), reprezentanții societății au subliniat faptul că serviciile de asistență generală prestate de către s-au materializat prin implicarea specialiștilor angajați la nivel de corporație / grup în standardizarea, armonizarea și perfecționarea proceselor funcționale ale societății, spre exemplu, următoarele procese la nivelul societății: gestiunea achizițiilor (inclusiv negocierea contractelor cu partenerii Societății), gestiunea resurselor umane, controlul calității, contabilitate și raportări financiare, acestea fiind de o importanță vitală în ceea ce privește calitatea, riscurile, imaginea corporativă și impactul economic zonal.

De asemenea, în cadrul notei explicative menționate mai sus, a fost punctat faptul că personalul implicat la nivel central în prestarea acestor servicii dispune de experiența și cunoștințele de specialitate necesare pentru a oferi acest suport Societății (expertiză care nu există la nivel local în România).

Astfel, se poate observa în mod clar faptul că serviciile de asistență generală achiziționate de către Societate de la au o legătură directă și imediată cu activitatea sa economică (taxabilă din punct de vedere al TVA).

De asemenea, Societatea a pus la dispoziția inspectorilor fiscali facturi emise în conformitate cu art. 155, respectiv art. 319 din Codul Fiscal pentru fiecare achiziție de servicii de asistență generală efectuată de la În acest sens, Societatea a îndeplinit și condiția de formă prevăzută pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Având în vedere cele de mai sus, condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA prevăzute de Codul Fiscal, respectiv, condițiile de fond și condiția de formă, au fost îndeplinite de către Societate pentru achizițiile de servicii de asistență generală efectuate de la

- Justificarea necesității sau oportunității serviciilor achiziționate de către Societate

Organele de inspecție fiscală au contestat faptul că serviciile menționate mai sus au fost utilizate de către Societate pentru a desfășura operațiuni care dau drept

de deducere (condițiile de formă) pe baza motivului că acestea nu au fost necesare sau oportune.

În acest sens, inspectorii fiscali au argumentat că Societatea a dispus în perioada supusă inspecției fiscale de suficiente resurse umane proprii care aveau calificarea și expertiza necesară pentru efectuarea sarcinilor/activităților aferente serviciilor achiziționate de la Astfel, nu ar mai fi fost nevoie de achiziționarea serviciilor de asistență generală de la

Având în vedere cele de mai sus, petenta subliniază faptul că determinarea necesității unor anumite achiziții de bunuri/servicii reprezintă exclusiv responsabilitatea persoanei impozabile, aceasta fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității sale economice. Până la urmă, orice societate comercială este liberă să-și structureze politicile comerciale de achiziții și livrări / prestări așa cum consideră aceasta, și bineînțeles în limitele cadrului legal și fiscal aplicabil.

În acest sens, decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție (denumită în continuare „ÎCCJ”) nr. 1791/2012 menționează faptul că în virtutea acestui principiu, agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat și la specificul activităților desfășurate. Și instanța de fond a reținut acest element, făcând referire la puternica componentă subiectivă în aprecierea de către agentul economic în stabilirea necesității unor anumite servicii.

Astfel, contestatara a menționat că necesitatea achiziționării serviciilor în cauză trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale. Astfel, elementele de bază ale principiului libertății de gestiune cristalizează teza conform căreia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune.

Principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii, aspect confirmat și de jurisprudență națională: instanța de fond apreciază că, deși din punctul de vedere al utilității contractelor aprecierea este una subiectivă, singura care poate aprecia asupra utilității este societatea reclamantă, care are criteriile de a considera dacă este util sau nu să ceară consultanță într-un anumit domeniu, fiind inadmisibil ca o terță persoană, chiar dacă este vorba de organul fiscal de control, să intervină în aprecierea utilității unor servicii (Curtea de Apel Târgu-Mureș, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 390/R din 28 aprilie 2009).

Cu toate acestea, Societatea a oferit la solicitarea organelor de inspecție fiscală explicații suficient de detaliate care detaliază necesitatea serviciilor achiziționate de la și motivația din spatele achiziționării acestora (vă rugăm să vă referiți la Nota explicativă oferită în data de 15 octombrie 2020). Din nou, așa cum s-a menționat mai sus, determinarea acestei necesități poate fi stabilită strict din perspectiva Societății.

De asemenea, trebuie menționat în mod important faptul că nici legislația națională și nici cea a Uniunii Europene în materie de TVA nu prevăd o condiție legată de demonstrarea necesității efectuării unei achiziții de bunuri / servicii în vederea beneficierii de dreptul de deducere a TVA aferente.

În acest sens, raționamentul organelor de inspecție fiscală de a considera că serviciile în cauză nu au fost utilizate de către Societate pentru a desfășura

operațiuni care dau drept de deducere din cauza faptului că acestea nu au fost necesare pentru activitatea acesteia este unul profund eronat.

Astfel, așa cum s-a menționat mai sus, singurele condiții care trebuie îndeplinite de către o persoană impozabilă pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente unei achiziții de bunuri sau servicii sunt condițiile de fond și condiția de formă.

Condițiile de fond presupun ca societatea în cauză să fie o persoană impozabilă și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de societate în scopul operațiunilor care dau drept de deducere a TVA, iar, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de către o altă persoană impozabilă.

Condiția de formă presupune ca societatea în cauză să dețină o factură emisă în conformitate cu cerințele Codului Fiscal pentru respectiva achiziție de bunuri / servicii.

Astfel, nici condițiile de fond și nici condiția de formă nu impun demonstrarea necesității sau oportunității efectuării unei anumite achiziții de bunuri / servicii.

În concluzie, în cazul de față, Societatea este singura persoană care poate aprecia oportunitatea achiziției serviciilor de asistență generală de la, aceasta având dreptul de a deduce TVA aferentă acestor servicii atât timp cât:

- au fost achiziționate în vederea desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA (condițiile de fond - îndeplinirea acestora fiind demonstrată deja de către Societate) și

- societatea deține facturi întocmite potrivit cerințelor Codului Fiscal pentru respectivele achiziții de servicii (condiția de formă - îndeplinirea acesteia fiind demonstrată deja de către Societate).

- Justificarea prestării efective a serviciilor achiziționate de către Societate

În ceea ce privește insuficiența documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor de management general (o parte a serviciilor de asistență generală) invocată de către inspectorii fiscali (nefiind contestată prestarea efectivă a celorlalte servicii de asistență generală), petenta face referire la clarificările aduse prin intermediul unei hotărâri recente a CJUE în acest sens, respectiv, cea pronunțată în cauza C-430/19 CF S.R.L.. Aceasta precizează în mod important faptul că această cauză este relativ recentă și a vizat un litigiu între o entitate stabilită în România (i.e. CF S.R.L.) și autoritățile fiscale române.

Astfel, petenta prezintă pe scurt în cele ce urmează atât situația de fapt din cauza respectivă cât și concluziile CJUE în acest caz.

Cu privire la situația de fapt, se menționează că societatea CF a făcut obiectul unei inspecții fiscale din partea autorităților din România între anii 2016 și 2017 privind impozitul pe profit și TVA.

Autoritățile au menționat în raportul de inspecție fiscală faptul că operațiunile comerciale dintre societatea CF și doi dintre furnizorii acesteia erau fictive, invocând că acei furnizori nu aveau capacitatea tehnică și logistică de a presta serviciile pe care le-au facturat către societatea CF.

De asemenea, conform autorităților din România, caracterul fictiv al operațiunilor comerciale dintre societatea CF și cei doi furnizori a rezultat din faptul că CF nu a putut prezenta alte documente justificative în afara facturii fiscale care să ateste prestarea efectivă a serviciilor în cauză.

În acest sens, instanța de trimitere a solicitat să se stabilească, în principiu, dacă, în cazul unor simple bănuieli nesustinite cu dovezi ale autorităților fiscale naționale cu

privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, dreptul de deducere a TVA la nivelul beneficiarului poate fi refuzat.

Având în vedere cele de mai sus, CJUE a menționat în cadrul analizei sale faptul că, deși o [...] persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală națională competentă nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință.

În acest sens, potrivit CJUE, întrucât prezentarea unor astfel de documente suplimentare nu este prevăzută de articolul 178 litera (a) din Directiva TVA și poate afecta în mod disproportionat exercitarea dreptului de deducere, precum și, prin urmare, principiul neutralității, administrația fiscală națională competentă nu poate solicita în general o astfel de prezentare.

Prin urmare, CJUE a emis următoarea concluzie: principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesustinite cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.

În situația de față, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au prezentat vreo dovadă concretă care ar putea pune în discuție prestarea efectivă a serviciilor de asistență generală, în lumina principiilor tratate de către CJUE în cadrul hotărârii menționate mai sus, Societății nu îi poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA pe motivul că documentele justificative prezentate sunt insuficiente pentru a demonstra prestarea efectivă a serviciilor.

Având în vedere hotărârea CJUE menționată mai sus, petenta subliniază și faptul că, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (11) din Codul Fiscal, „în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”.

Mai mult, se amintește și jurisprudența națională, mai exact, Sentința Civilă nr. 857/14.03.2014 a Curții de Apel București - Secția a VIII de contencios administrativ și fiscal, prin care se confirmă dreptul societăților de a deduce TVA doar în baza facturii (acesta fiind singurul document necesar pentru deducerea TVA): [...] potrivit art. 146 (1) pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție - singura condiție legală este ca persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal. [...] Prin urmare, [...] rezultă că, în ceea ce privește TVA, prin document justificativ se înțelege în primul rând însăși factura [...].

- Implicații ale aplicării taxării inverse asupra serviciilor în cauză
Suplimentar față de argumentele prezentate mai sus, contestatară precizează și faptul că în cazul tranzacțiilor în care TVA este înregistrată prin mecanismul de taxare-inversă, punerea în discuție a exercitării dreptului de deducere a TVA nu poate funcționa fără luarea în considerare a mecanismului taxării inverse, și desigur, fără eliminarea TVA colectate.

De altfel, cu privire la acest aspect, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția de Legislație Impozite Indirecte a exprimat un punct de vedere conform căruia în cazurile în care organele de inspecție fiscală stabilesc faptul că anumite operațiuni derulate de către o persoană impozabilă nu corespund realității, se poate anula dreptul de deducere al TVA, dar în mod evident nu se mai pune problema nici a menținerii TVA colectate, atât timp cât operațiunile respective au fost înregistrate din punct de vedere al TVA prin mecanismul de taxare inversă. Se anexează în acest sens și punctul de vedere emis de Ministerul Finanțelor Publice menționat mai sus (Anexa 14).

În plus, luând în considerare faptul că Societatea a colectat TVA pentru achizițiile intracomunitare de servicii efectuate de la GCS, statul român nu a fost prejudiciat ca urmare a efectuării acestor operațiuni. În consecință, prin anularea dreptului de a deduce TVA aferentă achizițiilor servicii efectuate de către Societate ar avea loc o dublă impunere din punct de vedere al TVA, ceea ce ar contraveni principiului fundamental al neutralității taxei.

- Alte motive menționate de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală

“Societatea nu a înregistrat creșteri semnificative ale cifrei de afaceri, nu a obținut profit, nu a fost simplificată organigrama unității și nu au fost efectuate scăderi ale numărului persoanelor cu funcție de conducere ca urmare a achiziției serviciilor de asistență generală de la”

Unul dintre motivele invocate de către echipa de inspecție fiscală pentru a contesta faptul că serviciile menționate mai sus au fost utilizate pentru a desfășura operațiuni care dau drept de deducere a TVA constau în faptul că i) Societatea nu a înregistrat creșteri semnificative ale cifrei de afaceri, ii) nu a obținut profit, iii) nu a fost simplificată organigrama unității și iv) nu au fost efectuate scăderi ale numărului persoanelor cu funcție de conducere, ca urmare a achiziției serviciilor în cauză.

Din nou, petenta reiterează faptul că singurele condiții care trebuie îndeplinite de către o persoană impozabilă pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente unei achiziții de bunuri sau servicii sunt condițiile de fond și condiția de formă.

Faptul că Societatea nu a înregistrat creșteri semnificative ale cifrei de afaceri, că aceasta nu a obținut profit, că nu a fost simplificată organigrama unității și că nu au fost efectuate scăderi ale numărului persoanelor cu funcție de conducere ca urmare a achiziției serviciilor de asistență generală de la nu constituie o indicație a faptului că respectivele servicii nu au fost utilizate de către Societate pentru a desfășura activitățile sale taxabile din punct de vedere al TVA.

O interpretare contrară ar presupune ca tuturor persoanelor impozabile a căror activitate generează pierderi să le fie refuzat dreptul de deducere a TVA aferente tuturor achizițiilor de bunuri / servicii efectuate de către acestea. În acest sens, o astfel de interpretare ar fi în totală contradicție cu principiile de bază a funcționării TVA și cu jurisprudența CJEU (care prevăd în mod clar că exercitarea dreptului de deducere a TVA se face pe baza intenției de a desfășura operațiuni care

dau drept de deducere și nu condiționează acest drept de obținerea de profit din operațiunile desfășurate).

-*„în contractul încheiat între părți este menționat faptul că „serviciile vor fi de natură informativă și consultativă [...]” de unde rezultă că aceste servicii nu au fost necesare și nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile a Societății”*

În primul rând, așa cum s-a precizat mai sus, nici legislația națională și nici cea a Uniunii Europene în materie de TVA nu prevăd o condiție legată de demonstrarea necesității efectuării unei achiziții de bunuri / servicii în vederea beneficierii de dreptul de deducere a TVA aferente.

Mai mult, faptul că anumite servicii au o natură „informativă” sau „consultativă” nu reprezintă o indicație a faptului că achiziția acestora nu este destinată utilizării în scopul activităților economice a persoanei impozabile în cauză.

Contestatară oferă în acest sens exemplul diversele servicii de consultanță juridică, fiscală sau contabilă. Cu toate că aceste servicii pot avea un caracter exclusiv “informativ” sau „consultativ”, nu poate fi contestat faptul că acestea sunt destinate operațiunilor desfășurate de către persoanele impozabile care achiziționează aceste servicii, având un rol semnificativ în activitatea economică a acestora.

-*„Societatea nu a putut proba că serviciile prestate de către se regăsesc în costul de producție al produselor fabricate de către aceasta”*

Un alt motiv invocat de către echipa de inspecție fiscală pentru a contesta faptul că serviciile menționate mai sus au fost utilizate pentru a desfășura operațiuni care dau drept de deducere a TVA constă în faptul că Societatea nu a putut proba că serviciile respective se regăsesc în costul de producție al produselor fabricate de către aceasta.

Având în vedere cele de mai sus, petenta amintește de prevederile deciziei hotărârii CJUE în cauza C-132/16 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments.

Astfel, potrivit punctului 28 a respectivei hotărâri, potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA aplicate achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau drept de deducere.

De asemenea, conform punctului 29 al hotărârii menționate mai sus, un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile.

Conform liniilor directe aduse de către CJUE în cauza menționată mai sus, atunci când o persoană impozabilă care, prin natura activității sale economice, desfășoară doar activități taxabile din punct de vedere al TVA și suportă anumite costuri care nu pot fi identificate în mod direct în prețul produselor livrate, TVA aferentă acestor achiziții poate fi dedusă atât timp cât acestea pot fi înglobate în

cadrul cheltuielilor sale generale suportate în vederea desfășurării activității sale economice.

Astfel, în cazul de față, chiar dacă achizițiile de servicii efectuate de la nu se regăsesc în costul de producție al produselor fabricate de către aceasta, Societatea are dreptul de a deduce TVA aferentă având în vedere faptul că serviciile respective au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a Societății, activitate care presupune efectuarea doar de operațiuni care dau drept de deducere al TVA (mai exact, nu sunt efectuate operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere sau operațiuni în afara sferei de aplicare a TVA).

- Corelarea cu prevederile aplicabile impozitelor directe

Petenta subliniază faptul că respingerea deductibilității cheltuielilor cu serviciile de asistență generală din punct de vedere al impozitului pe profit nu ar trebui să aibă vreun impact asupra deductibilității din perspectiva TVA a acestor achiziții.

În acest sens, legislația în materie de TVA prevede criterii distincte pentru stabilirea deductibilității din punct de vedere al TVA aferente unei achiziții de bunuri sau servicii efectuate de o persoană impozabilă (pe care le-am detaliat mai sus), care trebuie analizate fără raportarea la condițiile de deductibilitate prevăzute pentru calculul impozitului pe profit.

Cu privire la cele de mai sus, acest fapt este susținut și în Punctul de vedere emis de Ministerul Finanțelor Publice (Anexa 14), conform căruia [...] dreptul de deducere a TVA este judecat exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prezente în cuprinsul Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, indiferent dacă deductibilitatea unei cheltuieli este sau nu recunoscută la calculul impozitului pe profit, existența dreptului de deducere a TVA aferente cheltuielii respective se analizează exclusiv prin raportare la prevederile art. 145 - 147 din Codul fiscal și la jurisprudența în domeniul TVA.

Mai mult, cu privire la prevederile menționate la art. 11, alin. (1) - (4) din Codul Fiscal și în Normele Metodologice aferente, invocate de către organele de inspecție fiscală ca argumente pentru respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii efectuate de la, precizăm faptul că acestea sunt aplicabile doar în scopul stabilirii impozitelor directe, așa cum prevede art. 11, alin. (5) din Codul Fiscal - prevederile alin. (1) - (4) se aplică în scopul stabilirii impozitelor directe. Astfel, aspectele menționate de către organele de inspecție fiscală cu privire la funcțiile și riscurile părților implicate în tranzacțiile analizate nu au nicio relevanță pentru stabilirea tratamentului din punct de vedere al TVA.

În plus față de cele de mai sus, contestatara face comentarii și asupra observațiilor inspectorilor fiscali incluse în Raportul de inspecție fiscală la secțiunea Capitolul VI - Discuția finală cu contribuabilul / plătitorul, punctul 2 - Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului / plătitorului, după cum urmează.

- Concluziile organului de inspecție fiscală asupra analizei Punctului de vedere deus de către Societate

-„Există o suprapunere în ceea ce privește serviciile care pot și trebuie prestate de personalul cu funcție de conducere angajat al SC yyyS.R.L., care derivă din obligațiile lor de serviciu și serviciile de asistență generală în valoare totală de lei facturate de, servicii cu caracter general, prestate prin corespondență sau

în timpul unor vizite scurte, de persoane cu funcții de conducere la nivelul grupului”.

Așa cum s-a precizat anterior în cadrul prezentei contestații, cât și în cuprinsul Punctului de vedere, Principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii, aspect confirmat și de jurisprudență națională: instanța de fond apreciază că, deși din punctul de vedere al utilității contractelor aprecierea este una subiectivă, singura care poate aprecia asupra utilității este societatea reclamantă, care are criteriile de a considera dacă este util sau nu să ceară consultanța într-un anumit domeniu, fiind inadmisibil ca o terță persoană, chiar dacă este vorba de organul fiscal de control, să intervină în aprecierea utilității unor servicii (Curtea de Apel Târgu-Mureș, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 390/R din 28 aprilie 2009).

Având în vedere cele de mai sus, Societatea este singura persoană care poate aprecia oportunitatea sau necesitatea achiziției serviciilor de asistență generală de la și, respectiv, singura persoană în măsură să stabilească dacă există o suprapunere sau nu a atribuțiilor personalului propriu cu atribuțiile personalului unui prestator de servicii extern.

De asemenea, așa cum a fost menționat și în cadrul Notei explicative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în data de 15 octombrie 2020, angajații Societății nu au fost în măsură să realizeze aceleași activități ca și cele facturate de către În acest sens, se menționează următoarele aspecte:

-Societatea dispune de un număr redus de personal cu care își desfășoară întreaga activitate în contextul mediului economic a cărui cerințe sunt variate și complexe;

-fără suportul grupului, Societatea nu ar avea acces la know-how-ul necesar pentru a putea răspunde cerințelor partenerilor Societății;

-Societatea a beneficiat de puterea de negociere a grupului pe partea de achiziții și vânzări și a dispus de acces la diverse licitații în urma cărora au fost încheiate contracte comerciale cu parteneri de importanță semnificativă;

-responsabilitățile din fișele de post ale angajaților Societății sunt redactate la nivel general pentru a acoperi o varietate largă de activități, pentru îndeplinirea cărora sunt antrenate servicii de la prestatori din grup sau din afara grupului. În acest sens, fișele de post ale managerilor conțin mențiuni privind relațiile externe și de colaborare cu specialiștii din cadrul grupului, tocmai pentru că serviciile specialiștilor din grup vin în sprijinul lor pentru îndeplinirea obiectivelor.

Mai mult, așa cum a fost menționat și în cuprinsul punctului de vedere, serviciile prestate de către au fost necesare încă de la înființarea Societății și nu au fost menite să înlocuiască activitățile angajaților proprii (deci nu poate fi vorba despre o suprapunere).

Având în vedere cele de mai sus, serviciile contractate nu se suprapun cu sarcinile de serviciu ale angajaților Societății, acestea fiind complementare. Astfel, nu se poate afirma că există o dublare între activitățile desfășurate la nivel de grup și cele efectuate local, atâta timp cât Societatea este responsabilă de aplicarea strategiei și liniilor directe corporative, beneficiind de sprijinul grupului în adaptarea informațiilor globale la nevoile locale.

„Din analiza anexelor la facturi a rezultat că în acestea este înscrisă descrierea serviciilor cu titlu general și valoarea totală a serviciilor, fără a se specifica în mod concret serviciile efectiv prestate în fiecare perioadă fiscală, timpul alocat

acestor servicii, volumul lucrărilor în cauză, tarifele pe fiecare serviciu în parte și fără a se preciza în mod concret aportul fiecărui compartiment în totalul costului prevăzut în contract, neputând fi astfel identificate elemente foarte importante cum ar fi cantitate, tarif, valoare, etc.”

Legat de faptul că anexele aferente facturilor în cauză precizează o descriere cu titlu general a serviciilor prestate, menționăm că aceste descrieri trebuie coroborate cu prevederile Contractelor încheiate între Societate și (cel încheiat la data de 1 ianuarie 2009 și cel la data de 3 aprilie 2017), unde sunt prevăzute detalii legate de tipul serviciilor, contextul și scopul acestora, modul de desfășurare a asistenței, etc. În urma acestei coroborări, natura serviciilor prestate reiese în mod clar.

Cu privire la ce tipuri de servicii de asistență generală sunt prestate în fiecare perioadă fiscală, această informație reiese din situațiile detaliate transmise pe parcursul controlului .

Astfel, chiar dacă o „cantitate” a serviciilor nu poate fi oferită, având în vedere că este vorba despre servicii prestate și nu bunuri livrate, Societatea a pus la dispoziție informațiile necesare pentru a identifica serviciile prestate de către către aceasta, aferente fiecărei facturi emise.

De asemenea, legat de faptul că nu este specificat timpului alocat serviciilor prestate de către în anexele aferente facturilor, menționăm că nu a fost necesar ca această informație să fie înscrisă în respectivele anexe, având în vedere că prețul serviciilor nu este calculat în funcție de numărul de ore petrecute de către personalul, ci în funcție de nivelul costurilor suportate de către și de o marjă de profit.

Legat de menționarea aporturilor fiecărui compartiment din cadrul în totalul costurilor care stau la baza stabilirii prețului serviciilor, această informație este una proprie și nu are nicio relevanță cu privire la identificarea serviciilor prestate sau cuantificarea remunerației aferente.

Mai mult, contractele încheiate între și Societate menționează modul de calcul a remunerației pentru serviciile în cauză. De asemenea, anexele aferente fiecărei facturi oferă un calcul detaliat a remunerației pentru serviciile respective pe baza modului de calcul prevăzut în contracte. Astfel, petenta consideră că „tariful” și „valoarea” serviciilor la care fac referire inspectorii fiscali pot fi determinate pe baza documentelor justificative puse la dispoziție în timpul controlului.

-“Documentele prezentate nu justifică necesitatea serviciilor de asistență generală, având în vedere ca acestea conțin date cu caracter general, în cea mai mare parte corespondență purtată prin e-mail între angajații prestatorului și angajații Societății, multe dintre ele fără relevanță față de obiectul contractului, nefiind precizate valoarea totală a contractului și defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, o descriere cuantificată a sarcinilor și neexistând un calendar de implementare, respectiv nu au rezultat beneficii rezultate ca urmare a achiziționării acestor servicii”.

În primul rând, așa cum s-a mai menționat mai sus, singurele condiții care trebuie îndeplinite de către o persoană impozabilă pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente unei achiziții de bunuri sau servicii sunt condițiile de fond și condiția de formă. În acest sens, aceste două condiții nu impun demonstrarea necesității efectuării unor anumite achiziții de bunuri/servicii pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente.

De asemenea, petenta nu este de acord cu afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia “documentele prezentate [...] multe dintre ele fără relevanță față de obiectul contractului”. În acest sens, așa cum s-a detaliat mai sus, Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului suficiente documente justificative care permit i) identificarea serviciilor prestate, ii) corelarea acestora cu contractele încheiate între Societate și și iii) stabilirea remunerației pentru serviciile în cauză (modul de calcul), în conformitate cu contractele încheiate între Societate și În acest sens, conform solicitărilor primite din parte organelor de inspecție fiscală, Societatea a pus la dispoziția acestora, inclusiv, defalcări detaliate pe tipuri de servicii prin intermediul cărora puteau fi identificate categoriile de servicii achiziționate de către Societate din partea, precum și valoarea acestora.

Suplimentar față de cele de mai sus, așa cum s-a punctat anterior la secțiunea aferentă impozitului pe profit, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nu au fost incluse toate corespondențele relevante puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de către Societate în legătură cu serviciile prestate de către

Astfel, organele de control au preluat în cuprinsul RIF doar corespondențele cele mai scurte și succinte, scoase din context, astfel încât să scoată în evidență în mod eronat faptul că au fost transmise diverse aspecte informative scurte. Totuși, corespondențele la care se referă acestea, respectiv cele în care se transmit către Societate detalii privind serviciile prestate (de exemplu analizele efectuate, recomandări pe baza analizelor făcute etc.) nu au fost prezentate în RIF.

Cu privire la beneficiile rezultate ca urmare a achiziționării serviciilor de asistență generală prestate de către, așa cum am mai menționat și mai sus cât și în timpul controlului fiscal, acestea constau în implicarea specialiștilor angajați la nivel de corporație / grup în standardizarea, armonizarea și perfecționarea proceselor funcționale ale Societății, procese ce sunt de o importanță vitală în ceea ce privește calitatea, riscurile, imaginea corporativă și impactul economic zonal.

Astfel, personalul implicat la nivel central în prestarea acestor servicii dispune de experiență și cunoștințe de specialitate necesare pentru a oferi suport Societății în vederea menținerii unor standarde înalte de calitate în cadrul activității economice a acesteia.

–“Pentru îndeplinirea cerințelor de fond, Societatea trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar indiferent de probele (dovezile) aduse, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate”.

Conform prevederilor menționate la pct. 67, alin. (1) din Normele Metodologice de aplicare ale art. 297 din Codul Fiscal, „[...] Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă”.

După cum se poate observa în cuprinsul prevederilor menționate mai sus, condițiile de fond prevăzute în legislația națională în materie de TVA nu fac nicio

mențiune la demonstrarea necesității efectuării unei anumite achiziții de bunuri / servicii în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA, ci solicită doar ca:

- persoana în cauză să fie o persoană impozabilă;
- bunurile sau serviciile respective să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile sau scutite de TVA cu drept de deducere;
- în amonte, bunurile sau serviciile respective să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Toate cele trei cerințe menționate mai sus au fost îndeplinite de către Societate, iar acest lucru a fost demonstrat pe parcursul inspecției fiscale pe baza documentelor justificative și informațiilor prezentate.

În plus față de cele de mai sus, este de remarcat faptul că organele de inspecție fiscală nu aduc niciun argument în susținerea afirmației acestora, potrivit căreia pentru îndeplinirea cerințelor de fond, Societatea trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile. În acest sens, o astfel de abordare nu este în concordanță cu nicio prevedere legală din legislația în materie de TVA din România sau cea a Uniunii Europene și cu nicio interpretare a CJUE cu privire la dreptul de deducere a TVA.

-“Simpla deținere a unor facturi care conțin informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, obligația de justificare revenind Societății, care a achiziționat serviciile respective”

Cu privire la justificarea faptului că serviciile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente justificative și informații:

- contractele încheiate între Societate și din care reiese contextul și scopul prestării serviciilor de asistență generală;
- anexele aferente facturilor în care este menționată și natura serviciilor cuprinse în facturile emise;
- corespondență avută cu reprezentanții prin care poate fi probat faptul că serviciile respective au fost primite și utilizate de către Societate;
- explicații detaliate cu privire la natura și scopul activităților desfășurate de către

Astfel, petenta consideră că au fost furnizate suficiente documente justificative și informații pentru a proba faptul că serviciile de asistență generală prestate de către au fost destinate utilizării de către Societate în folosul operațiunilor sale taxabile (întreaga sa activitate economică constând în operațiuni taxabile).

-“Societatea a dispus de personal calificat și de resurse materiale și bănești pentru a-și asigura servicii de asistență generală și nu era necesar și oportun ca să îi factureze servicii de asistență generală de lei, deoarece în perioada 2014-2019 unitatea a înregistrat constant pierdere contabilă și nu a avut loc o creștere semnificativă a cifrei de afaceri sau o simplificare a organigramei unității și implicit o reducere a numărului persoanelor angajate cu funcție de conducere în cadrul Societății”

Așa cum s-a precizat anterior în cadrul prezentei contestații, cât și în cuprinsul Punctului de vedere, Principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii, aspect confirmat și de jurisprudență națională: instanța de fond apreciază că, deși din punctul de vedere al utilității contractelor aprecierea este una subiectivă, singura care poate aprecia asupra utilității este societatea reclamantă, care are criteriile de a considera dacă este util sau nu să ceară consultanța într-un anumit domeniu, fiind inadmisibil ca o terță persoană, chiar dacă este vorba de organul fiscal de control, să intervină în aprecierea utilității unor servicii (Curtea de Apel Târgu-Mureș, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 390/R din 28 aprilie 2009).

Având în vedere cele de mai sus, Societatea este singura persoană care poate aprecia oportunitatea achiziției serviciilor de asistență generală de la GCS.

De asemenea, necesitatea sau oportunitatea efectuării unei achiziții de bunuri sau servicii nu reprezintă o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente. Astfel, singurele condiții care trebuie îndeplinite de către o persoană impozabilă pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente unei achiziții de bunuri sau servicii sunt condițiile de fond și condiția de formă prevăzute de Codul Fiscal.

Mai mult, faptul că Societatea nu a înregistrat creșteri semnificative ale cifrei de afaceri, că aceasta nu a obținut profit, că nu a fost simplificată organigrama unității și că nu au fost efectuate scăderi ale numărului persoanelor cu funcție de conducere ca urmare a achiziției serviciilor de asistență generală de la nu constituie o indicație a faptului ca respectivele servicii nu ar fi fost utilizate de către Societate pentru a desfășura activitățile sale taxabile din punct de vedere al TVA, astfel de criterii nefiind prevăzute niciunde în legislația în materie de TVA.

-“Societățile yyyS.R.L.și yysunt în relații de afiliere, dar în același timp societăți independente din punct de vedere fiscal, având coduri diferite de înregistrare fiscală, conduc evidențe contabile separate și întocmesc declarații fiscale, stabilind-si fiecare drepturile și obligațiile ce decurg din calitatea de persoana impozabilă. În acest sens, justificarea necesității angajării acestor servicii nu este fondată, în condițiile în care Societatea angajează în mod individual costuri cu salarii proprii și cu servicii interne, iar documentele prezentate nu justifică faptul că achizițiile de servicii au fost efectuate în plus față de relația juridică de afiliere”.

Petenta reiterează faptul că necesitatea sau oportunitatea efectuării unei achiziții de bunuri sau servicii nu reprezintă o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente, astfel, singurele condiții care trebuie îndeplinite de către o persoană impozabilă pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente unei achiziții de bunuri sau servicii sunt condițiile de fond și condiția de formă prevăzute de Codul Fiscal.

-“Ținând cont de cele prezentate, contestatara menționează că în speță nu găsește aplicabilitate jurisprudenței naționale sau a UE prezentate, respectiv:

a Deciziei Înaltei Curți de Casație Și Justiție nr. 1791/2012;

Hotărârea CJUE în cauza C-430/19 CF S.R.L.;

Sentința civilă 857/14.03.2014 a Curții de Apel București

Hotărârea CJUE în cauza C-132/16 Iberbola Inmobiliaria Real Estate Investments

invocate de unitatea verificată în susținerea punctului de vedere prezentat în ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă acestor tranzacții.”

Legat de afirmația organelor de inspecție fiscală menționată mai sus, potrivit căreia jurisprudența CJUE și națională respectivă nu este aplicabilă în situația de față, remarcăm faptul că nu se aduce niciun argument concret în susținerea acestei afirmații. Astfel, contestatara reiterează faptul că toată jurisprudența menționată mai sus este aplicabilă în cazul Societății.

-, „Cu privire la adresa nr.....2010 înaintată de Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția de Legislație Impozite Indirecte, prezentată în punctul de vedere asupra constatărilor din cuprinsul prezentului raport de inspecție fiscală, aceasta face referire la solicitarea punctuală a unui contribuabil pentru aplicarea prevederilor legale într-o perioadă care nu face obiectul prezentei inspecții”.

Clarificările aduse prin intermediul adresei nr.....2010 emise de către Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția de Legislație Impozite Indirecte au un caracter conceptual, acestea fiind aplicabile și în prezent, nefiind legate de o perioadă anume, dat fiind faptul că principiile generale de funcționare a taxei pe valoare adăugată au rămas neschimbate de la data adresei respective.

În acest sens, petenta precizează faptul că Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal menționată în adresa nr.....2010 a fost aplicabilă și pe parcursul perioadelor supuse inspecției fiscale cuprinse între 01.01.2014 și 01.01.2016.

Având în vedere cele de mai sus, liniile directoare stabilite de către Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția de Legislație Impozite Indirecte menționate mai sus sunt direct aplicabile și în situația Societății.

- Alte aspecte menționate de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală

Conform RIF, în fapt, pentru perioada 2014 - 2015, SC yyyS.R.L.nu are drept de deducere a TVA în sumă de lei, aferentă acestor achiziții intracomunitare de servicii de asistență generală în valoare totală de..... lei, deoarece nu a justificat faptul că serviciile au fost utilizate în beneficiul său și în folosul operațiunilor sale taxabile așa cum am prevede art.145, alin.(2), lit. a) și art.146 alin (1) litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar este obligată la plata TVA în România, în suma delei deoarece potrivit art.150 alin.(2) din Codul fiscal, persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei [...]

De asemenea, este menționat faptul că pentru perioada 2016 - 2019, SC yyyS.R.L.nu are drept de deducere a TVA în sumă de lei aferentă acestor achiziții intracomunitare de servicii de asistență generală în valoare totală de lei, deoarece nu a justificat faptul că serviciile au fost utilizate în beneficiul sau și în folosul operațiunilor sale taxabile așa cum prevede art.297 alin.(4), lit. a) și art.299 alin (1) litera a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, dar este obligată la plata TVA în România, în suma de lei deoarece potrivit art.308 alin.(l) din Codul fiscal, persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei [...].

Cu privire la cele de mai sus, petenta precizează faptul că observațiile organelor de inspecție fiscală care fac referire la persoana obligată la plata taxei pentru achizițiile intracomunitare de bunuri nu sunt relevante în cazul de față având în vedere faptul că a efectuat achiziții intracomunitare de servicii.

Concluziile petentei având în vedere toate cele de mai sus și ținând cont de faptul că:

- Societatea a achiziționat serviciile de asistență generală de la în scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, îndeplinind astfel condițiile de fond prevăzute de legislația în materie de TVA pentru deducerea taxei,
 - Societatea deține facturi emise în conformitate cu art. 319 din Codul Fiscal pentru fiecare achiziție de servicii de asistență generală efectuată de la GCS, îndeplinind astfel condiția de formă prevăzută de legislația în materie de TVA pentru deducerea taxei,
 - ÎCCJ a concluzionat prin decizia nr. 1791/2012 faptul că agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat și la specificul activităților desfășurate. Astfel, măsura în care achiziția serviciilor de asistență generală este necesară reprezintă un aspect care poate fi analizat strict din perspectiva Societății,
 - Nici legislația națională și nici cea a Uniunii Europene în materie de TVA nu prevăd o condiție legată de demonstrarea necesității efectuării unei achiziții de bunuri / servicii în vederea beneficierii de dreptul de deducere a TVA aferente,
 - Raționamentul organelor de inspecție fiscală de a considera că serviciile în cauză nu au fost utilizate de către Societate pentru a desfășura operațiuni care dau drept de deducere din cauza faptului ca acestea nu au fost necesare pentru activitatea acesteia este unul profund eronat,
 - CJUE, prin hotărârea sa emisă în cauza C-430/19 CF S.R.L., a stabilit faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat în cazul în care beneficiarul achizițiilor nu este în măsură să furnizeze alte documente în afara facturii primite de la furnizor care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate, în cazul unor simple bănueli nesustținute cu dovezi ale autorităților fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice,
 - Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală suficiente documente justificative, informații și explicații pentru a proba faptul că serviciile achiziționate de la sunt destinate utilizării în scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA,
- consideră că Societatea a îndeplinit toate condițiile legale prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA și, prin urmare, a fost îndreptățită să deducă TVA în sumă de lei aferentă achizițiilor de servicii de asistență generală efectuate de către Societate de la în perioada 2014-2019.

În drept, petenta își fundamentează argumentele pe dispozițiile următoarelor acte normative:

— Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală cu modificările și completările ulterioare.

— Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

— Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Anexele depuse la prezenta sunt:

Anexa 1 - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/29.12.2020 privind TVA

Anexa 2 - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/29.12.2020 privind impozitul pre profit

Anexa 3 - Raportului de inspecție fiscală nr. yy/29.12.2020

Anexa 4 - Copie plic comunicare prin poștă din data de 13.01.2021

Anexa 5-11 - Documente justificative servicii prestate în perioada controlată

Nr. anexa	Perioada fiscală	Tip serviciu
5.A	01.01.2013-31.12.2013	Asistenta industrială și tehnologică
5.B	01.01.2013-31.12.2013	Achiziții
5.C	01.01.2013-31.12.2013	IT-tehnologia informației
5.D	01.01.2013-31.12.2013	EHS - mediul inconjurator, sănătate și siguranța în muncă
5.E	01.01.2013-31.12.2013	Juridic și taxe
5.F	01.01.2013-31.12.2013	Asigurări și managementul riscului
5.G	01.01.2013-31.12.2013	Contabilitate, raportări financiare, asistență financiară și administrativă
5.H	01.01.2013-31.12.2013	Resurse umane
6.A	01.01.2014-31.12.2014	Asistenta industrială și tehnologică
6.B	01.01.2014-31.12.2014	Achiziții
6.C	01.01.2014-31.12.2014	IT-tehnologia informației
6.D	01.01.2014-31.12.2014	EHS - mediul inconjurator, sănătate și siguranța în muncă
6.E	01.01.2014-31.12.2014	Juridic și taxe
6.F	01.01.2014-31.12.2014	Asigurări și managementul riscului
6.G	01.01.2014-31.12.2014	Contabilitate, raportări financiare, asistență financiară și administrativă
6.H	01.01.2014-31.12.2014	Resurse umane
7.A	01.01.2015-31.12.2015	Asistenta industrială și tehnologică
7.B	01.01.2015-31.12.2015	Achiziții
7.C	01.01.2015-31.12.2015	IT-tehnologia informației
7.D	01.01.2015-31.12.2015	EHS - mediul inconjurator, sănătate și siguranța în muncă

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

7.E	01.01.2015- 31.12.2015	Juridic si taxe
7.F	01.01.2015- 31.12.2015	Asigurari si managementul riscului
7.G	01.01.2015- 31.12.2015	Contabilitate, raportari financiare, asistenta financiara si administrativa
7.H	01.01.2015- 31.12.2015	Resurse umane
8.A	01.01.2016- 31.12.2016	Asistenta industriala si tehnologica
8.B	01.01.2016- 31.12.2016	Achizitii
8.C	01.01.2016- 31.12.2016	IT-tehnologia informatiei
8.D	01.01.2016- 31.12.2016	EHS - mediul inconjurator, sanatate si siguranta in munca
8.E	01.01.2016- 31.12.2016	Juridic si taxe
8.F	01.01.2016- 31.12.2016	Asigurari si managementul riscului
8.G	01.01.2016- 31.12.2016	Contabilitate, raportari financiare, asistenta financiara si administrativa
8.H	01.01.2016- 31.12.2016	Resurse umane
9.A	01.01.2017- 31.03.2018	Asistenta industriala si tehnologica
9.B	01.01.2017- 31.03.2018	Achizitii
9.C	01.01.2017- 31.03.2018	IT-tehnologia informatiei
9.D	01.01.2017- 31.03.2018	EHS - mediul inconjurator, sanatate si siguranta in munca
9.E	01.01.2017- 31.03.2018	Juridic si taxe
9.F	01.01.2017- 31.03.2018	Asigurari si managementul riscului
9.G	01.01.2017- 31.03.2018	Contabilitate, raportari financiare, asistenta financiara si administrativa
9.H	01.01.2017- 31.03.2018	Vanzari
10.A	01.04.2018- 31.03.2019	Asistenta industriala si tehnologica
10.B	01.04.2018- 31.03.2019	Achizitii
10.C	01.04.2018- 31.03.2019	IT-tehnologia informatiei
10.D	01.04.2018- 31.03.2019	EHS - mediul inconjurator, sanatate si siguranta in munca
10.E	01.04.2018-	Asigurari si managementul riscului

	31.03.2019	
10.F	01.04.2018-31.03.2019	Contabilitate, raportari financiare, asistenta financiara si administrativa
10.G	01.04.2018-31.03.2019	Vanzari
11.A	01.04.2019-30.09.2019	Asistenta industriala si tehnologica
11.B	01.04.2019-30.09.2019	IT-tehnologia informatiei
11.C	01.04.2019-30.09.2019	EHS - mediul inconjurator, sanatate si siguranta in munca
11.D	01.04.2019-30.09.2019	Asigurari si managementul riscului
11.E	01.04.2019-30.09.2019	Contabilitate, raportari financiare, asistenta financiara si administrativa
11.F	01.04.2019-30.09.2019	Vanzari

Anexa 12 - Situație detaliere servicii pe categorii pentru perioada 2013 - martie 2017

Anexa 13 - Corespondenta servicii grup din data de 15 octombrie 2020

Anexa 14 - Punct de vedere Ministerul Finanțelor Publice

II. Societatea yyySRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale și a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pe perioada 01.01.2016-30.09.2019 și a TVA pe perioada 01.01.2014 -30.09.2019.

Inspecția fiscală a fost consemnată în Registrul unic de control al societății la poziția nr. 24 în data de 03.12.2019 și s-a efectuat în perioada 03/12/2019 - 11/12/2020, cu intermitență.

Yyy SRL (O.O.E) și-a început activitatea în anul 1998 și face parte din divizia a grupului multinational yy. Societatea realizează o gamă variată de capace și dopuri pentru flacone PET, în baza codului CAEN 2222 "Fabricarea articolelor de ambalaj din material plastic". OOE a făcut inițial parte din grupul GCS și a fost achiziționată de grupul tt în luna martie 2016.

Activitatea societății se desfășoară la sediul social din comuna, județul, în hala de producție proprietate a societății. Capacele din plastic pentru PET-uri sunt destinate în principal imbuteliatorilor de băuturi carbogazoase sau plate precum și industriei berii. Aproape 95% din producția totală se adresează industriei băuturii, iar 5% sunt capace personalizate pentru industria produselor de uz casnic.

Produsele obținute de către societatea verificată sunt comercializate în principal pe piața internă dar și pe cea externă.

Societatea yyySRL are relații de afiliere cu următoarele societăți :
zz, ww, uu, etc.

În baza prevederilor art.(1) și art.(2) din OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare /estimare a prețurilor de transfer, a fost solicitat contribuabilului întocmirea și prezentarea Dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 01.01.2016 - 31.03.2019.

În vederea desfasurarii activitatii de productie societatea detine personal specializat, respectiv ingineri productie, operatori asistent, specialist mentenanta, specialist imbunatatire proces, analist calitate, manager productie.

Contabilitatea este organizata si condusa in compartimente distincte (financiar, resurse umane/contabilitate), societatea detinand personal specializat, respectiv, referenti, economisti, contabil sef, manager financiar, manager resurse umane, manager general.

Pentru realizarea procesului tehnologic societatea detine mijloacele fixe necesare, (sisteme alimentare granule mase plastice, linie continuă, imprimat dopuri Tampoprint, sistem complet de asigurare a calității, mașini de injectat mase plastice, moara regranulare liner, dispozitive testare cu vacuum, matrițe, etc)

Organele de inspecție arată că incepand cu anul 2017 societatea a optat si a fost aprobata folosirea unui an fiscal modificat, astfel ca primul an fiscal modificat a inceput la 01.01.2017 și s-a terminat la 31.03.2018, al doilea an fiscal modificat a inceput la 01.04.2018 si s-a incheiat la 31.03.2019, asa dupa cum se arată in continuare.

Societatea tine evidenta rezultatului fiscal cu ajutorul Registrului de evidenta fiscala seria

În exercitiul financiar 01.01.2016 - 31.12.2016, conform balanței de verificare intocmita la 31.12.2016, societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila pierdere neta in suma de lei iar prin Declaratia privind impozitul pe profit intocmită pentru anul 2016 a declarat pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori de lei.

În anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, conform balanței de verificare intocmita la 31.03.2018, societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila pierdere neta in suma de..... lei iar prin Declaratia privind impozitul pe profit intocmită pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018 a declarat pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori de lei.

În anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, conform balanței de verificare intocmita la 31.03.2019, societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila pierdere neta in suma de lei iar prin Declaratia privind impozitul pe profit intocmită pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019 a declarat pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori de..... lei.

1. Cu privire la deductibilitatea fiscala a serviciilor de asistenta generala facturate de yyin perioada 2016 - 30.09.2019

Din verificarea documentelor puse la dispozitie organele de inspecție au constatat ca in perioada **ianuarie 2016 - septembrie 2019**, in baza facurilor emise de yy1 (.....), reprezentand asistenta generala, asistenta divizionara/regionala, refacturari costuri servicii telecomunicatii, refacturari servicii bancare si asigurari, costuri management, servicii divizionare, servicii cluster (subdivizionare)societatea yyySRL a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea acestora pe costuri - anexa nr.4 la RIF.

În functie de natura lor serviciile au fost inregistrate in conturile 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, 622 „Cheltuieli privind comisioanele si onorariile”, 626 „Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii”, pe analitice de gradul 1 si 2.

Organele fiscale menționează că, costurile aferente serviciilor de asistenta au fost înregistrate lunar pe baza unui buget prestabilit, având în vedere că serviciile

sunt prestate în mod continuu, urmând ca la sfârșitul anului să se factureze contravaloare prestațiilor în funcție de costurile efective înregistrate pentru prestarea respectivelor servicii.

Astfel, în perioada verificată au fost identificate servicii de asistență generală și asistență divizionară sau subdivizionară înregistrate pe costuri în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în valoare de..... lei, din care

- lei în contul 628.06.05 analitic Management/corporate
- lei în contul 628.06.06 analitic Management/regional
- lei în contul 628.06.07 analitic Servicii yy procurement

Pentru perioada 01.01.2016 - 31.03.2017, costurile generale suportate de 1 FRANTA în legătură cu asistența generală și regională au fost facturate către yy yyy pe bază de cost plus 5%, în funcție de cifra de afaceri externă netă a societății yy SRL comparativ cu cifra de afaceri externă netă globală netă a tuturor beneficiarilor din grup (o alocare indirectă a fost determinată ca cea mai eficientă modalitate de alocare a costurilor relevante beneficiarului).

Pentru perioada aprilie 2017 - septembrie 2019, pentru serviciile de asistență - management primite de la, societatea yya datorat un pret care a cuprins costul plus + mark-up de 5%.

În ceea ce privește baza de cost la care se aplică mark-up-ul, aceasta a conținut costurile directe aferente prestării serviciilor suport (salarii, alte beneficii, alte onorarii, etc) și costuri indirecte (cheltuieli administrative, care nu sunt alocate unui anumit proiect, acesta fiind alocate în funcție de diverse chei de alocare)

Organele de inspecție subliniază că în perioada 2010 - februarie 2016 contribuabilul verificat a făcut parte din grupul de firme yy France și în luna martie 2016 a fost achiziționată de grupul multinational yy.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale, s-a solicitat conducerii unității verificate să prezinte toate documentele justificative pe care le-a avut în vedere la înregistrarea pe costuri a contravalorii facturilor emise de 1, respectiv contractele încheiate cu prestatorul, situații de lucrări, devize, comenzi și/sau alte înscrisuri din care să rezulte că prestațiile au fost efectuate, au fost oportune și necesare și au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile - anexa nr.2

A fost prezentat contractul de servicii încheiat în 01.09.2009 între yy France 1 în calitate de furnizor servicii și yy SRL în calitate de beneficiar, valabil până la 31.03.2017, prin care s-a prevăzut că va furniza servicii de „Asistență generală” și „Asistență divizionară/regională”.

În cuprinsul contractului au fost prevăzute mai multe condiții :

ARTICOLUL 1: DEFINIȚIILE SERVICIILOR din contract:

- „Asistență Generală urmează să fie furnizată BENEFICIARULUI. Asistență generală corespunde managementului global și suportului acordat de.....mentelor funcționale. Asistență generală este acordată în mod regulat BENEFICIARILOR.”

- „Asistență Divizionară/Regională urmează să fie furnizată BENEFICIARULUI în legătură cu activitățile specifice realizate adică Diviziilor : Activități de bauturi sau Activități de specialitate, Regiunilor : Americi, Europa Centrală, Europa de Sud, Marea Britanie”.

Conform pct.1.1 din contract Asistență generală constă în :

1.1.1 Management general : Management general și strategic al grupului GCS, consultanța beneficiarului privind strategia beneficiarului;

1.1.2 Resurse umane : Consultanta si asistenta privind aspectele legate de conducere si personal, inclusiv formularea de politici privind pachetele salariale, relatiile personalului, instruire de recrutare, prime, fonduri de pensii si plati etc ;

1.1.3 Contabilitate si raportare financiara : Asistenta la proiectarea si implementarea sistemelor de afaceri si contabilitate si a proceselor de control si evaluare a operatiunilor de afaceri in scopul asigurarii controlului intern corespunzator, imbunatatirea veniturilor financiare si identificarea oportunitatilor economice pentru investitii ulterioare.

Raportarea si consolidarea declaratiilor financiare globale GCS pentru analiza de management a grupului, comunicarea financiara cu actionarii si investitorii si raportarea statutară ;

1.1.4. Asistenta financiara si administrativa : Asistenta pentru sistemele financiare si de management inclusiv furnizarea de fonduri necesare pentru cheltuielile de capital si capitalul de lucru, analiza fluxului de numerar, buget si estimari, evaluarea si gestionarea riscului de monede, gestionarea numerarului si a trezoreriei si tehnici generale de actualizare financiare si administrative ;

1.1.5. Managementul riscului si asigurare : Proiectarea si implementarea politicilor globale de asigurare, inclusiv politici locale daca se solicita etc ;

1.1.6. Legal si impozite : Planificarea globala juridica si de impozitare, inclusiv consultanta privind aspectele si consecintele internationale si informatii privind dezvoltarile si tendintele legislatiei care pot afecta activitatile beneficiarului si operatiunile comerciale ale filialelor beneficiarului ;

1.1.7. Mediu, sanatate si securitate : Consultanta si asistenta la proiectarea si implementarea politicilor de reglementare care respecta mediu, sanatatea si securitatea si implementarea celor mai bune practici in cadrul companiilor din grupul GCS ;

1.1.8. Tehnologia informatiei : Planificarea globala a tehnologiei informatiei, inclusiv consultanta si asistenta la proiectarea si implementarea Sistemelor de Tehnologie a Informatiei, proceselor si procedurilor ;

1.1.9. Asistenta la gasirea resurselor privind strategia, calitatea si preturile ;

1.1.10. Asistenta la oportunitatile de achizitie ale companiei, respectiv identificarea achizitiilor tinta, coordonarea procesului de achizitie, asistenta la integrarea companiilor achizitionate ;

1.2. Asistenta industriala si tehnica : coordonarea planurilor de rationalizare industriala in zonele de fabricatie, logistica, inginerie si dezvoltare, coordonarea proceselor si tehnologiilor, coordonarea si alocarea de resurse de investitii financiare, optimizarea investitiilor, coordonarea utilizarii datelor, definirea de noi proceduri, etc.

Conform pct.1.2 din contract Asistenta divizionara/regionala consta in :

1.2.1. Management divizionar : Management financiar si general al diviziei/regiunii

1.2.2. Asistenta a planificarii strategice globale, inclusiv : analiza pietelor nationale, definirea clientilor, analiza posibilelor pietes de export, furnizarea de cifre privind evolutia pieteti, cota de piata etc ;

1.2.3. Dezvoltarea si introducerea de produse noi, respectiv analiza pietelor nationale, inclusiv definirea clientilor,

(...)

ARTICOLUL 5 : FACTURAREA SERVICIILOR

....

5.1.2. Costuri de asistenta generala: Costurile generale suportate de 1 privind asistenta generala vor fi refacturate pe baza de cost plus 5% în funcție de cifra de afaceri externă netă a societății yyySRL in comparatie cu cifra de afaceri externă totală globală a tuturor beneficiarilor din grup.

5.1.3. Costuri de asistenta divizionara/regionala: Costurile generale suportate de 1 in legatura cu asistenta divizionara/regionala vor fi refacturate pe baza de cost plus 5% în funcție de cifra de afaceri externă netă divizionara/regionala a societății yyySRL in comparatie cu cifra de afaceri externă divizionara/regionala globală a tuturor beneficiarilor din grup

5.1.4. Costuri de asistenta suport european: Costurile generale suportate de 1 privind asistenta de suport european vor fi refacturate pe baza de cost plus 5% în funcție de cifra de afaceri externă netă a beneficiarului european in comparatie cu cifra de afaceri externă totală globală a tuturor beneficiarilor europeni

5.2. Documentatia de facturare: Documentatia relevanta privind costurile angajate trebuie sa fie furnizata in orice moment de, in functie de caz, de exemplu in cazul unui audit financiar sau in urma unei solicitari a autoritatilor fiscale locale.

Contractul a fost incheiat pe o perioada de 5 ani si a fost prelungit anual, prevederile sale fiind in vigoare pana la 31.03.2017 cand a fost reziliat.

De asemenea a fost prezentat, organelor de inspectie, contractul de prestari servicii incheiat in data de 03.04.2017 intreyy France 1 in calitate de furnizor servicii si SC yyySRL in calitate de beneficiar prin care s-a prevazut ca va oferi periodic la cererea partii destinate, toate sau anumite servicii in conditiile mentionate in contract.

Serviciile vor fi oferite prin intermediul vizitelor periodice ale personalului si/sau uneori, prin corespondenta telefonica, prin fax sau alte metode stabilite, cu mentiunea ca vizitele vor fi scurte.

In cuprinsul contractului s-a prevazut ca este responsabilitatea partii emitente sa ofere pentru orice factura remisa detalii specifice pentru baza de calcul a sumei existente si sa includa unde este necesar un sumar al personalului care a oferit serviciile, copii a tuturor facturilor partilor terte a caror costuri au fost facturate direct catre emitent si copii a tuturor registrelor si inregistrarilor care demonstreaza acuratetea informatiilor oferite.

În anexa la contract sunt prevazute serviciile pe care le ofera partea emitenta, astfel :

1.Servicii de achizitionare: solicitare de achizitii pentru masini si echipamente, negocieri cu furnizorii si validareapotentialelor furnizori, monitorizarea achizitiilor de masini si echipamente, cooperare cu tehnicienii din cadrul filialelor.

2.Servicii financiare: suport pentru activitatile lunare, trimestriale si de final de an.

3.Servicii de control: suport pentru rapoarte lunare, controlul costurilor de productie și a cheltuielilor de capital,calcularea ulterioara a produsului si audit intern, identificarea potentialelor metode de reducere a costurilor si sprijinirea proiectelor.

4. Servicii de estimare a costurilor: realizarea calculelor pentru articole/estimarea costurilor, generarea estimarilor de cost pentru ofertele clientilor.

5. Servicii de cercetare si dezvoltare: dezvoltarea si conceperea produselor de ambalare din plastic, evaluarea si optimizarea acestora, simularea diferitelor produse din plastic pentru ambalare pentru a identifica cele mai bune solutii pentru clienti si pentru procesele de productie.

6. Servicii de sanatate si siguranta : consiliere pentru configuratia masinilor, echipamentului si a locurilor de munca, auditarea, verificarea si aprobarea masinilor si echipamentului tehnic, realizarea analizei accidentelor si cursuri de instruire pentru evitarea accidentelor.

7. Servicii de marketing : stabilirea si interpretarea studiilor de piata, analiza competitiei, stabilirea cerintelor pietei, dezvoltarea conceptelor pentru produs si a noilor strategii de marketing.

8. Servicii din partea managerului de vanzari : persoana de contact pentru clienti pentru solutionarea tuturor intrebarilor tehnice si comerciale, consultanta strategica si tehnica pentru clienti.

9. Servicii din partea de.....mentului juridic : verificarea tuturor contractelor cu clientii si furnizorii, consultanta pentru amendamentele contractelor.

10. Servicii de imbunatatire si eficientizare: identificarea posibilitatilor de imbunatatire in domenii cum ar fi energia, aranjare fabrica, reducerea timpilor proceselor, reducerea rebuturilor, imbunatatirea calitatii, dezvoltarea planurilor de implementare a imbunatatirilor stabilite, monitorizarea si consilierea fabricilor pentru implementarea masurilor de optimizare.

11. Servicii din partea gestionarii grupurilor: identificarea locatiilor optime pentru functionarea fabricilor, modificarea procedurilor referitoare la productie, administrare, vanzari si dezvoltare, controlul cheltuielilor de capital, gestionarea proiectelor speciale, globale precum si mutarea produsului.

În planul 2 al contractului s-a prevazut ca serviciile oferite de partea emitenta vor fi taxate partii destinatare cu un onorariu bazat pe costurile totale pentru serviciile prestate plus un adaos de 5% si ca partea emitenta va pastra rapoarte reale si precise cu detaliile necesare pentru identificarea costurilor aferente furnizarii serviciilor.

Impreuna cu contractele sus mentionate unitatea a mai prezentat si urmatoarele documente si inscrisuri :

- Facturile emise de catre yyySRL reprezentand servicii de asistenta generala, asistenta regionala/divizionara, asistenta de suport european si alte feluri de servicii a caror contravaloarea a fost inregistrata pe costuri ;

- Situatii anexe prin care s-au stabilit cheile de alocare care s-au avut in vedere la repartizarea costurilor serviciilor facturate catre societatea yyySRL.

- Documentatie suport aferenta sumelor facturate de catre catre yyy pentru perioada 2016 - 2019 ;

- Situatii din care a rezultat cuantumul sumele facturate in fiecare an reprezentand servicii de asistenta generala, servicii de asistenta regionala/divizionara si alte feluri de servicii - anexa nr.5;

Din documentele prezentate, reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului de servicii, organele de inspectie au constatat ca au fost prestate servicii de natura:

1.General management : Pentru perioada verificata nu au fost oferite detalii cu privire la aceste servicii prestate, respectiv cu privire la natura lor sau la persoanele care au executat serviciile.

2.HR - Resurse umane : organizare intalniri anuale a reprezentatilor salariatilor la nivel de grup, intocmire minuta si procese verbale a sedintelor, intocmire model de procedura privind transferul international al salariatilor in cadrul grupului, intocmire proceduri de evaluare a angajatilor din pozitiile cheie, intocmire agenda si verificare prezenta directori la sedinta anuala, stabilire perioada pentru urmatoarea sedinta anuala, intocmire model de raportare anuala a directorilor de RU, concepere formular de audit pentru de.....mentul de resurse umane, intocmire procedura de folosire a aplicatiilor social media in cadrul grupului si implementarea lui, intocmire procedura pentru planul de succesiune, identificarea tinerilor si implementarea lui, centralizarea si actualizarea salariilor echipei de management, organizarea de cursuri pentru echipa de manageri HR, urmarirea evolutiei recutarilor in grup, inclusiv Romania etc.

3.Accounting and financial reporting - Contabilitate si raportari financiare

4.Financial and administrative assistance - Asistenta financiara si administrativa. In acest sens o serie de persoane cu functii de conducere in grup au oferit suport pentru utilizarea unor aplicatii, au raspuns la solicitari, au coordonat activitatea de raportare in sistemul Hyperion, au oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, au colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, au transmis lunar soldul facturilor emise de 1 catre societate, sau ocupat de obtinerea semnaturilor asociatilor yyy pe hotararile AGA necesare desfasurarii activitatii, au transmis lunar ratele de schimb valutar ce trebuie folosite pentru raportarea catre grup, au oferit consultanta si suport pentru întocmirea dosarului preturilor de transfer la nivel de societate, au oferit suport pentru utilizarea aplicatiei folosite la nivel local pentru a face calculatii de cost si simulari de profitabilitate necesare participarii la licitatii organizate de clienti existenti sau potentiali.

De asemenea persoane de conducere din cadrul grupului au oferit indrumare, asistenta, coordonare in raportarea informatiilor financiar contabile, au transmis politici si proceduri, indrumari, explicatii si directive asupra modului in care se deruleaza procesul de raportare lunara, au transmis informatii calcul dobanda/sold pentru imprumuturi bancare sau pentru refinantari imprumuturi, au transmis spre informare liste de preturi de vanzare actualizate trimestrial precum si detalii referitoare la pretul de baza al rasinii luat in calculul preturilor, etc.

5.Risk management and insurance - Asigurari si management al riscului : In acest sens o serie de persoane cu functii de conducere in grup au coordonat proiectarea si implementarea politelor de asigurare, au implementat si monitorizat aplicarea procedurilor privind asigurarile, au asigurat managementul incidentelor si solicitatrilor de despaubire, negocierea politelor de asigurare pe tot grupul GCS, a limitei de asigurare pentru toate tipurile de bunuri transportate pe durata transportului pentru toate fabricile yyy.

6.Legal and tax - Juridic si taxe : In acest sens o serie de persoane cu functii de conducere in grup au oferit suport in ceea ce priveste problemele juridice ale unitatii, au acordat asistenta in revizuirea de documente din punct de vedere al implicatiilor juridice, au intocmit drafturi sau au revizuit hotararile AGA si au asigurat dialogul cu asociatii pana la semnarea documenteelor necesare in activitatea yyy, au ajutat la intocmirea documentatiei referitoare la preturile de transfer, s-au

ocupat de modificarile din actul constitutiv si au coordonat procesul de transfer al partilor sociale, etc.

7.EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca : au intocmit noua procedura de evaluare a angajatilor din pozitiile cheie, au tinut trainingurile de prezentare a noilor proiecte, au conceput formulare si modele de raportare a obligatiilor de EHS, au coordonat activitatea de sanatate si siguranta in GCS si activitatea managerilor de EHS locali, au oferit consultanta de management pentru orice problema legata de EHS/proceduri si politici interne, informari, audituri, s-au ocupat de raportarile de EHS lunare pe grup/divizie, evidente, statistici, centralizare si analiza date, inclusive Romania, au intocmit ghiduri de management, au acordat consultanta legata de determinarea de CO2 in fabrica ,etc.

8.IT - Tehnologia informatiei : au asigurat dreptul de acces si consultanta referitor la diverse actiuni intranet, au asigurat suport pentru aplicatiile Symantec Endpoint -SEP, email de exchange, OCS Inventory Agent, GLPI, Intranet, Polycome CMA, VPN, etc.

9.Purchasing - Achizitii : In acest sens o serie de persoane cu functii de conducere in grup au coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime si mijloace fixe, au informat lunar cu privire la evolutia preturilor de masterbatch, au informat lunar negocierile cu furnizorii de materii prime, au fundamentat si dezvoltat criteriile bugetare cu colaboratorii locali, au creat o retea de comunicare intre directorii de achizitii si logistic, au vizitat fabricile din cadrul grupului, au asigurat directorilor de achizitii a companiilor GCS informatiile asupra procedurii de negociere prin e-auctions (licitatii electronice), etc.

10.Industrial and technological assistance - Asistenta industriala si tehnologica: au acordat suport tehnic pe activitatea de implementare proiecte noi la nivel de grup pe echipamente secundare, suport in rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de proces, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini, suport la cotelii de preturi, bugetare costuri tehnice si optimizare costuri de fabricatie.

De asemenea persoane de conducere din cadrul grupului au instalat un software dedicat, au oferit suport pentru realizarea bugetului de productie si pentru investitii in masini, au calculat indicatori pentru fabrica de la in comparatie cu alte fabrici, au aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, au organizat sedinte periodice la nivel de grup cu toti managerii de fabrici pe partea de manufacturing, au coordonat activitatea de management a calitatii pentru yy Closures, au coordonat activitatea managerilor de calitate locali si s-au implicat in gasirea de solutii la orice probleme sesizate de catre fabrici sau clienti, au oferit consultanta de management pentru orice problema legata de calitate produse si materii prime, au acordat suport pentru investigare reclamatii facute de clienti cu privire la calitatea produselor vandute, etc.

Asistenta regionala/divizionara - Divizia „yy” din care face parte si yyy

Din inscrisurile prezentate organele de inspectie au constatat ca persoane de conducere din cadrul grupului au prestat servicii constand in:

- Suport tehnic si consiliere pe probleme tehnice la clienti, aprobare si testare capace noi, consiliere la negocieri, suport la cotelii de preturi, organizare de sedinte si teleconferinte pe probleme tehnice, optimizare aplicare capace ;

- Acordare suport prin trimiterea de informatii legate de calitatea capacelor si a partilor componente a matritelor de capace.

- Emitere declaratii de conformitate pentru capace utilizate in industria alimentara ;

- Acordare suport pentru efectuare teste materii prime, teste complexe capace efectuate la laboratorul central al grupului, etc;

- Furnizarea de informatii referitoare la studii despre performantele produselor, contribuind la cresterea satisfactiei clientilor privind performantelor produselor proprii ;

- Acordarea de suport fabricilor pentru investigatii de calitate efectuate de de.....mentele centrale ale grupului, standardizare documente de calitate la nivel de grup, actualizarea specificatiilor produselor.

Fata de documentele si inscrisurile prezentate si sustinerile contribuabilul verificat, organele de inspectie au constatat urmatoarele fapte si aspecte :

-societatea yyySRL a fost supusa unei inspectii fiscale privind modul de determinare a rezultatului financiar pe perioada 2010 - 2015 si in urma inspectiei fiscale s-a diminuat pierderea fiscala stabilita si declarata de unitate la 31.12.2105 cu suma lei reprezentand SERVICII DE ASISTENTA GENERALA facturate in baza contractului incheiat in anul 2009, de 1 catre yyy yyy, cheltuieli considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, din care pentru perioada 2014 - 2015 suma de lei .

-societatea și-a insusit punctul de vedere si constatarile organelor de inspectie fiscala, dovada fiind faptul ca nu a contestat decizia de modificare a bazei de impunere si a preluat la 01.01.2016 pierderea fiscala stabilita in urma inspectiei fiscale ;

- societatea yyySRL siyy FRANCE 1 fac parte din divizia a grupului yy si pentru perioada 2016 - 2019, avand in vedere relatiile de afiliere intre cele doua unitati, s-au avut in vedere prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si ale pct. 4 si 5 aliniatul (13) din HG 1/2016 pentru aplicarea art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza cu privire la serviciile de administrare și conducere din interiorul grupului :

„Art.11 : Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contributii sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzactii/activități pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzactii sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzactii, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul si continutul tranzactiei ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum si a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

„Pct 4 : În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzactie fără scop economic se înțelege orice tranzactie/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri si care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situatie fiscală mai favorabilă. În situatia reîncadrării formei unei tranzactii/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor di a contributiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Pct.5 alin (13) : În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

„a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Organele de inspecție subliniază că din Dosarul preturilor de transfer prezentat de unitate pentru perioada 2016 - 2019 (pag.43-45) a rezultat ca „În tranzacțiile desfășurate între societăți independente, compensarea se face luând în considerare funcțiile realizate de către fiecare societate, activele utilizate, precum și riscurile asumate. Prin urmare, pentru a determina dacă tranzacțiile sunt controlate sau necontrolate și ulterior, dacă societățile sunt comparabile, este necesară realizarea unei comparații a funcțiilor acestora, a pietelor, precum și a riscurilor aferente fiecărei societăți.”

Astfel, în dosarul preturilor de transfer s-a concluzionat ca toate funcțiile care au fost enumerate mai jos, sunt integral îndeplinite de către yyy yyy, respectiv :

- Funcția de preluare și organizare a comenzilor;
- Funcția de procurare a materiei prime și a ambalajelor necesare;
- Funcția de planificare a producției;
- Funcția de fabricare a produselor finite;
- Funcția de ambalare și depozitare;
- Funcția de asigurare a calității produselor realizate;
- Funcția de vânzare;
- Funcția de transport.

De asemenea din același dosar (paginile 46-48) a rezultat ca toate riscurile asumate de unitate, respectiv :

- Riscul de livrare a unor produse neconforme;
- Riscul sanitar;
- Riscul depășirii termenelor de livrare;
- Riscul de livrare și transport;
- Riscul de schimb valutar;
- Riscul de piață;
- Riscul de neplată/neîncasare.

vor fi suportate de SC yyySRL, unitate care a dispus și de active corporale și necorporale astfel încât să acționeze ca o unitate independentă capabilă să își desfășoare singura activitatea de producție și vânzare a produselor finite.

În timpul inspecției fiscale organele de inspecție au solicitat conducerii unității verificate să prezinte organigrama de funcționare a unității și fișele posturilor persoanelor cu funcții de conducere pentru a se vedea ce atribuțiuni au acestea și după analizarea acestora a rezultat că la nivelul unității, Directorul general are în subordine un număr de 8 directori/managerei, respectiv Manager producție, Director tehnic/ Responsabil PSI, Manager al sistemelor de management al calității, Manager financiar, Manager resurse umane/Responsabil SSM și mediu, 2 Directori vânzări și Manager achiziții.

Fiecare persoană cu funcție de conducere enumerată mai sus conduce și coordonează activitatea unor compartimente sau servicii unde își desfășoară activitatea alți minim 20 de angajați ai unității care au și ei funcție de conducere și/sau execuție, în acest sens se exemplifică : inginer producție, specialist îmbunătățire produse, inginer rețele electrice, specialist îmbunătățire procese, contabil șef, referent, analist calitate, economist, specialist mentenanță, administrator rețea calculatoare, inginer mecanic, manager proiect, șef depozit, etc, persoane care sunt angajate cu carte de muncă pe perioada nedeterminată.

Din fișele posturilor persoanelor cu funcție de conducere a rezultat că aceștia în îndeplinirea sarcinilor de serviciu pentru care sunt remunerați au o serie de responsabilități și atribuțiuni specifice astfel:

Managerul general - conduce unitatea și are responsabilități în ceea ce privește :

- Dezvoltarea afacerii și vânzărilor : găsirea de clienți noi, oportunități pe piață și dezvoltarea afacerii, realizarea planului de vânzări, menținerea unei bune relații cu clienții.

- Îmbunătățirea continuă a activității : atingere bugete, asigurarea performanței afacerii, siguranței calității și igienei, folosirea tehnicilor moderne de SPC, Kaize, TPM, asigurarea pastrării standardelor ISO existente.

- Performanțe financiare : identificarea anticipată a variațiilor negative, reducerea working capital, asigurarea de materii prime și produse finite, control asupra costurilor variabile și atingerea bugetului, pregătire buget și cerințe de capital, pregătește rapoarte la nivel de grup.

- Leadership și dezvoltarea personalului : asigură o comunicare deschisă, planuri de dezvoltare a personalului, premiază și încurajează atingerea obiectivelor, implementează cele mai înalte standarde de conducere a oamenilor, stabilește planuri de succesiune pentru pozițiile cheie.

- Respectarea regulilor de mediu, igiena sănătății și securitatea muncii.

Directorul tehnic - elaborează și implementează programele de investiții și realizează în timp util planul de întreținere și are responsabilități în ceea ce privește :

- Asigurarea respectării disciplinei privind proiectarea de tehnică nouă, asimilarea de produse și tehnologii noi, implementarea și cooronerarea proiectelor de investiții aprobate de grup.

- Coordonează activitatea de.....mentului tehnic în ceea ce privește calitatea reparațiilor și întreținerii ;

- Propune măsuri și soluții pentru valorificarea la maximum a capacităților de producție existente și a modernizării unor procese de producție ;

- Elaborează planul de investiții și achiziții tehnologice, acordă consultanță și consiliere tehnică directorului general ;

- Urmareste si asigura respectarea regimului tehnologic al fiecarei instalatii a realizarii la termen si de buna calitate a lucrarilor de reparatii si revizii a instalatiilor si utilajelor.

- Urmareste si asigura incadrarea in consumurile specifice stabilite la energie si combustibili, raspunde de obtinerea de autorizatii pentru investitii, proiecte noi, utilaje.

- Este suport pentru dezvoltamentul calitate, verifica calitatea produselor, participa impreuna cu managerul de calitate la audituri si propune solutii noi pentru asigurarea calitatii produselor si rezolvarea reclamatilor .

Managerul de productie - coordoneaza productia si are responsabilitati in ceea ce priveste :

- Stabilirea obiectivelor de dezvoltare a dezvoltamentului, in concordanta cu obiectivele strategice ale firmei ;

- Intocmeste planuri de productie sau planuri operative conform contractelor si comenzilor ;

- Monitorizeaza continuu si controleaza indeplinirea planurilor, supravegheaza realizarea necesarului de productie;

- Asigura folosirea optima a capacitatilor de munca ;

- Hotaraste asupra tehnologiei, conditiilor tehnice, aprovizionarii, conditiilor de lucru ;

- Verifica in permanenta echipamentul de lucru si protectie al personalului din subordine ;

- Aplica si respecta regulile de protectia muncii si a mediului in conformitate cu legislatia in vigoare ;

- Coordoneaza eficient personalul din subordine si asigura calitatea pregatirii profesionale a angajatilor din subordine si a climatului organizational ;

- Asigura respectarea normelor de sanatate, securitate si igiena in munca, a normelor de prevenire si stingere a incendiilor, protectia mediului inconjurator.

Managerul financiar - asigura elaborarea si implementarea politicilor economice in scopul eficientizarii economice a unitatii, in conditiile respectarii legislatiei in vigoare, precum si a politicilor interne ale concernului si are responsabilitati in ceea ce priveste :

- Supervizarea tuturor operatiunilor derulate in dezvoltamentul financiar contabil si se asigura ca toate acestea sunt facute corect si la timp ;

- Coordoneaza procesul de inchidere lunara, analizeaza costurile si pregateste periodic rapoarte pentru sediul central

- Urmareste indeaproape cheltuielile de capital si planifica reducerea lor, precum si a cheltuielilor si a iesirilor de bani lichizi ;

- Se asigura de exactitatea inregistrarilor inventarului si de evidenta regulata a stocurilor ;

- Dezvolta si implementeaza masurile de control a costurilor si a unor controale interne adecvate ;

- Conduce echipa financiara si se asigura ca aceasta este motivata pentru a avea performante, dezvolta si asista la instalarea si mentinerea sistemului financiar de IT.

Directorii de vanzari - asigura elaborarea si implementarea politicilor comerciale in vederea cresterii profitului firmei rezultat din vanzarea produselor firmei, se ocupa de promovarea produselor si are responsabilitati in ceea ce priveste :

- Aplicarea strategiilor si procedurilor firmei comunicate de managerul general;
 - Elaborarea de rapoarte dupa vizite si propuneri de solutii tehnice pentru satisfacerea nevoilor clientilor ;
 - Analiza tendintelor de piata si propune strategii in vederea atingerii obiectivelor de vanzari si profit ;
 - Propune integrarea de noi produse in oferta companiei ;
 - Elaborarea si implementarea unor programe pentru masurarea si monitorizarea satisfactiei clientilor ;
 - Negocierea contractelor de vanzare si monitorizarea respectarii obligatiilor contractuale fata de clienti ;
 - Solutionarea reclamatilor si asigurarea nevoilor clientilor in interesul afacerii;
 - Intocmirea bugetului de vanzari si a previziunilor de vanzari ;
 - Dezvolta analiza financiara si a rapoartelor de vanzari ;
 - Viziteaza liniile de imbuteliere a clientilor si afla detalii privind acestea (functionare, modificare) si cunoaste foarte bine detaliile tehnice ale capacelor ;
- Manager resurse umane: asigura elaborarea si implementarea politicilor de resurse umane si are responsabilitati in ceea ce priveste :
- Identificarea si asigurarea necesarului de personal si incadrarea acestora in limitele aprobate ;
 - Respectarea clauzelor contractuale, orientarea si integrarea in unitate a noilor angajati ;
 - Elaboreaza programele de instruire a personalului si identifica nevoile de instruire a personalului ;
 - Asigura stabilirea drepturilor salariale si sociale ale angajatilor conform negocierii la angajare, legislatiei in vigoare si a normelor interne;
 - Intocmeste documente de personal, declaratii lunare catre institutiile de stat, adeverinte salariat, acte aditionale, etc
 - Elaboreaza sisteme specifice de evaluarea a personalului si asigura asistenta managementului in problemel legate de relatiile dintre angajati ;
 - Efectueaza operatiunile si inregistrarile legale in REVISAL si gestioneaza dosarele de personal ;
 - Administreaza echipamentul individual de protectie si controlul medical ;
 - Concepe proceduri si alte documente specifice firmei pe probleme de relatii de munca .

Manager achizitii : coordoneaza de.....mentul de logistica al companiei si derularea activitatilor legate de achizitia si distributia bunurilor si are responsabilitati in ceea ce priveste :

- Coordonarea tuturor operatiunile logistice ante si post productie, interfata cu furnizorii, intrarea comenzilor, planificarea materialelor, inventarul materialelor si bunurilor finite ;
- Supervizeaza depozitele, organizeaza activitatea de expediere catre clientii interni sau externi si conduce toate operatiunile de import-export catre partenerii straini ;
- Optimizeaza permanent costurile legate de transport si alte formalitati ;
- Elaboreaza rapoarte de activitate si prognoza cheltuielilor aferente activitatilor de logistica si achizitii ;

- Planifica, coordoneaza, organizeaza si controleaza activitatea de aprovizionare de la furnizori, asigurandu-se ca stocurile sunt conforme cerintelor de productie si vanzare ;

- Asigura ritmicitatea aprovizionarii si mentine legatura cu furnizorii, urmarind zilnic comenzile catre acestia ;

- Supervizeaza si coordoneaza activitatea depozitului si a personalului din subordine, preocupandu-se de imbunatatirea permanenta a pregatirii profesionale si de specialitate a personalului si respectarea procedurilor interne de lucru .

Manager calitate: coordoneaza de.....mentul de calitate al companiei, asigurand calitatea produselor si are responsabilitati in ceea ce priveste :

- Revizuirea si actualizarea procedurilor, instructiunilor si metodelor de inregistrare in conformitate cu politica de calitate a companiei ;

- Auditarea controalelor de calitate si a testelor fizice de rutina conform planului de calitate si realizarea de verificari speciale incluzand proiecte de culori noi conform cu detaliile din specificatii, oferind managementului date exacte ;

- Realizarea unui control de rutina si oferirea de detalii corecte de impachetare ;

- Calibrarea instrumenteleor de masura conform planificarilor ;

- Analizarea defectelor produselor, inregistrarea reclamatilor clientilor, intocmirea de rapoarte lunare WCP ;

- Înstruirea noilor angajati cu privire la sistemul de calitate al companiei ;

- Organizarea si supravegherea testelor de calitate efectuate pentru produse noi sau variante de produse noi ;

- Se asigura ca sistemul de calitate al companiei intruneste cerintele ISO 9001 si intocmeste si actualizeaza manualul de calitate ;

Organele de inspectie au constatat ca societatea yyySRL a dispus de personal calificat si mijloacele materiale si banesti necesare pentru a-si desfasura activitatea economica de productie si vanzare si nu avea nevoie sa beneficieze de serviciile de asistenta generala - management facturate de de, care au fost „*informative si orientative*” , astfel :

În exercitiul financiar 01.01 - 31.12.2016, unitatea a inregistrat lunar pe costuri contravaloarea a 3 facturi emise de, reprezentand servicii de asistenta generala, respectiv :

- Factura nr., suma de lei

- Factura nr..... , suma de lei

- Factura nr....., suma de - lei (regulariare an precedent)

și a prezentat pentru a proba efectuarea serviciilor documentatie suport care contine sumarizari ale activitatilor desfasurate de persoane cu functie de conducere din partea furnizorului de servicii, din acestea rezultand ca au fost prestate servicii de natura :

Servicii HR - resurse umane

- Doamna xxx : s-a ocupat de organizarea conferintei de HR anuala, de actualizare si centralizare evidenta la nivel de grup, s-a ocupat de urmarirea completarii sistemului centralizat cu posturile vacante din grup, de evidentele sharesave la care au participat si angajatii yyy;

- Domnul xxx : s-a ocupat de centralizarea si actualizarea salariilor echipei de management, a organizat cursuri pentru echipa manageri HR, s-a ocupat proiecte de recrutare si de dezvoltarea, a facut audit HR ;

- Domnul xxx : s-a ocupat de organizarea/prezentarile care se vor tine la conferinta anuala HR, s-a ocupat de evidenta numarului de personal pentru tranzitie la yy, s-a ocupat de tranzitia la yy.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza că nu au legatura nemijlocită cu activitatea desfasurata de yyy yyy, nu au fost necesare si oportune deoarece unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane care poate fi oricand informat prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la activitatile desfasurate de persoanele cu functii de conducere sus mentionate si de asemenea unitatea a achitat sume de bani unor firme romanesti pentru recrutare de personal.

Accounting and financial reporting - Contabilitate si raportari financiare
Financial and administrative assistance - Asistenta financiara si administrativa:

- Doamna x a coordonat activitatea de raportare in sistemul Hyperion, a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar soldul facturilor emise de 1 catre societate, a transmis lunar ratele de schimb valutar ce trebuie folosite pentru raportarea catre grup, etc

- Domnul xxx a oferit indrumare, asistenta, cooronare in raportarea informatiilor financiar contabile, a transmis politici si proceduri, indrumari, explicatii, directive asupra modului in care se deruleaza procesul de raportare lunara, respectarea acestora, a oferit raspunsuri la diferite spete din activitatea yyy si a coordonat alinierea la cerintele noului grup yy in urma achizitiei.

- Domnul xxx a oferit suport in special pentru utilizarea aplicatiei Internal Control Self Audit, a raspuns la toate solicitarile yyy, aducand clarificari si oferind suport pentru rezolvarea problemelor aparute in utilizarea aplicatiei, a transmis informatii din partea headquarter-ului, precum si fisiere de lucru.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca avand in vedere ca sunt exact aceleasi servicii prestate si in perioada 2014 - 2015 si de aceleasi persoane, nu se justifică si nici nu au fost necesare in conditiile in care unitatea verificata are in organigrama de functionare si remunereaza un manager financiar, care la randul sau are in subordine si coordoneaza activitatea contabilului sef, a unui referent si a unui economist, persoane care pot presta servicii de natura celor descrise mai sus.

Toate datele si indicatiile date de persoanele sus mentionate, cu functii de conducere de la nivelul grupului, pot fi oricand consultate de personalul unitatii verificate prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

Legal and tax - Juridic si taxe

- Doamna xxxa oferit suport in ceea ce priveste problemele juridice ale unitatii, a adus clarificari juridice, a ajutat la intocmirea documentatie referitoare la preturile de transfer, s-a ocupat de modificarile din actul constitutiv si a coordonat procesul de transfer al partilor sociale.

Fata de aceste servicii in valoare totala de lei facturate de 1, care sunt cu caracter general si informativ, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu erau necesare si oportune atata timp cat yyya angajat costuri si a achitat onorarii si unor avocati din Romania pentru consultanta acordata de acestia.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx : s-a ocupat de raportarile de EHS lunare pe grup, evidente, statistici, centralizare si analizare date, inclusiv Romania, a acordat consultanta privind tranzitia la standardul 45001, s-a ocupat de organizarea safety week, a

coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse, a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, a actualizat politica de EHS pentru yyymania, etc.

- Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici si a prezentat 55 de informari detaliate despre accidente produse in alte fabrici, cu analize referitoare la cauze, masuri de implementat pentru evitarea repetarii evenimentelor de acest tip, informari esentiale si pentru yyy, pentru a preintampina posibile accidente de munca, experienta negativa a altor fabrici este transformata astfel in invataminte pozitive pentru yyy.

Fata de aceste servicii cu caracter general facturate de 1 in valoare deeuro, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu erau necesare in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane/responsabil SSM si mediu care dispune de calificarea necesara si poate oricand consulta informarile intocmite de persoanele cu functii de conducere EHS de la nivelul grupului prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

Purchasing - Achizitii

- Domnul xxx : a coordonat raportarile lunare, anuale pe categorii de achizitii, verificari de risc si oportunitati ;

- Doamna xxx : a coordonat actiunile de negociere pentru ambalaje si transport la nivel de grup, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata de carton, a negociat discounturile anuale, a prezentat strategia grupului la intalnirile bianuale ;

- Domnul xxx : a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS, a creat o retea de comunicare intre toti angajatii care lucreaza in domeniul achizitiilor, a organizat intalniri bianuale pentru planificarea bugetelor de achizitii si pentru analiza realizarii, a organizat sesiuni de training in tehnici de negociere, politici comune pentru termene si conditii de negociere si urmarire a furnizorilor

- Domnul xxx : a urmarit permanent preturile de achizitii pentru materiile prime si le-a comunicat lunar catre companiile din grup, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata si a negociat necesarul pe trimestre iar in cazul participarii yyy la licitatii, cereri de cotaie venite de la potentiali noi clienti sau clienti actuali dar cu produse noi, a furnizat catre yyy preturi de materii prime altele decat cele in uz, necesare pentru calcule de cost ale produselor, etc.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de 1, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au fost necesare si oportune, in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati, un manager financiar care pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la informatiile furnizate de persoanele de conducere din cadrul grupului.

Industrial and technological assistance - Asistenta industriala si tehnologica

- Domnul xxx: a acordat suport privind managementul aplicatiei 8D pentru rapoarte investigatii calitate ale fabricilor care produc specialitati in cadrul grupului, pentru investigatii de calitate ale capacelor specialitati, suport pentru clarificarea cerintelor de calitate de la clienti.

- Domnul : a acordat suport in rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de proces, a facilitat comunicarea cu expertii si furnizorii de masini pentru a minimiza timpii de oprire a masinilor, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini, standardizare achizitii de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, suport la cotaie

de preturi, bugetare costuri tehnice si optimizare costuri de fabricatie, vizite de suport tehnic si training la sediul fabricii ;

- Domnul xxx : a aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, a aprobat standardizarea achizitiilor de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, interschimbabilitatea si transferul rapid de tehnologii pentru a raspunde cerintelor de vanzari, a aprobat implementare programe reducere consumuri de materiale, a organizat sedinte periodice la nivel de grup cu toti managerii de fabrici pe partea de manufacturing, etc.;

- Domnul xxx : a acordat suport pentru investigatii reclamatii de la clienti si furnizorii de materie prima, suport pentru analiza rezultatelor indicatorilor de calitate, rapoarte de calitate la nivel de grup, a organizat sedintele/training-urile periodice cu directorii de calitate, a acordat suport pentru rapoarte si declaratii trimise la clienti, a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de management al calitatii si activitatea de imbunatatire si actualizarea specificatiilor de produse, a acordat suport pentru monitorizarea performantei furnizorilor de materii primes, etc.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de 1, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat necesitatea si oportunitatea lor in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager productie, care coordoneaza si conduce alti 2 angajati (inginer productie si specialist imbunatatire productie), un director tehnic cu 4 persoane de specialitate in subordine, un manager financiar si pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la toate probleme tehnice legate de productie.

De asemenea nu se justifica si nici nu sunt necesare serviciile de management a calitatii produselor atata timp cat in organigrama de functionare a unitatii se regaseste postul de Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate si care sunt remunerati pentru efectuarea de servicii ca cele descrise mai sus ca fiind efectuate de persoane de conducere din grup.

Începand cu perioada aprilie 2017 - martie 2018, urmare a faptului ca yyya devenit membra a grupului yy, unitatea verificata a precizat ca din punct de vedere al structurii grupului, yyyface parte din cluster-ul GCS, divizia si de.....mentele centrale de la nivel de grup sunt echivalentul fiecarui de.....ment din yyy, respectiv : Vanzari, Resurse Umane, Achizitii, Tehnic, etc si isi desfasoara activitatea in beneficiul tuturor fabricilor din grup, coordonand activitatea managerilor locali (exemplu: manager vanzari local este subordonat pe linie functionala managerului general de vanzari de la nivel de grup).

În anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, unitatea a înregistrat lunar pe costuri contravaloarea a 2 facturi emise de, reprezentand servicii de asistenta generala, respectiv :

- Factura nr....., suma de lei și
- Factura nr..... , suma de lei

Pentru justificarea serviciilor facturate de 1 reprezentand servicii management - asistenta generala, conducerea unitati verificate a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mail-uri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Referitor la serviciile de cluster GCS, s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala - management prestate :

yy center

- Domnul xxx : coordoneaza activitatea de.....mentelor financiare dar si ofera suport pentru entitatile din GCS Central yyy (din care face parte si yyy) atat pe parte operationala cat si pe parte de management.

Principalele activitati in relatie cu yy pentru anul 2017 au fost coordonarea activitatii de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, distribuirea de informatii venite de la grup, oferirea de suport in activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directa in colectarea de informatii de la nivel central si din alte structuri ale grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, aducerea de clarificari cerintelor de bugetare, previziune, planificare venite de la grup, asistenta in construirea bugetului, previziunii, planului, revizuieste bugetul, previziunile, planul impreuna cu conducerea yyy.

A coordonat proiectul de integrare in grupul yy, in urma achizitiei grupului GCS de catre yy si ofera consultanta și suport in intocmirea raportarilor catre asociatii yyy si catre top management-ul din GCS, respectiv aduce completari la cerintele de raportare ale grupului, coordoneaza activitatea de raportare catre grup, construieste rapoarte care sa ilustreze cat mai fidel situatiile.

- Doamna xxx : a coordonat actiunile de negociere de plati la nivel de grup, a stabilit termenele de plata pe toate categoriile de plati - materii prime, ambalaje, transport, a urmarit evolutia anuala a preturilor si a negociat discounturile anuale, etc. ;

Industrial and technical assistance - Asistenta industrială si tehnica

- Domnul : a acordat suport in rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de proces, a facilitat comunicarea cu expertii si furnizorii de masini pentru a minimiza timpii de oprire a masinilor, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini, standardizare achizitii de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, etc ;

- Domnul xxx : decident si controlor in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini si indicatori de performanta, a aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, etc ;

- Domnul xxx : a acordat suport pentru informatii documente calitate afisate pe intranetul grupului, a acordat suport pentru optimizare capacitati disponibile in grup pentru productia de capace , a coordonat programul de urmarire a productiei de capace intre fabrici din interiorul grupului, etc ;

- Domnul xxx : a acordat suport referitor la tratarea reclamatiiilor catre furnizorii de materie prima, pentru analiza rezultatelor indicatorilor de calitate, rapoarte de calitate la nivel de grup, a organizat sedinte periodice cu directorii de calitate, a acordat suport pentru rapoarte si declaratii trimise la clienti, a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de management al calitatii si activitatea de imbunatatire si actualizarea specificatiilor de produse, a acordat suport pentru monitorizarea performantei furnizorilor de materii prime, etc.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx : s-a ocupat de organizarea safety week pe grupa oferit consultanta pentru introducerea noului instrument de raportare catre grup, a coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse, a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, s-a ocupat de raportarile EHS lunare pe grup, a actualizat politica de EHS pentru yymania, etc.

- Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, cu analize referitoare la cauze, masuri de implementat pentru evitarea repetarii evenimentelor de acest tip.

Legal and tax - Juridic si taxe

- Doamna: a oferit suport in ceea ce priveste problemele juridice ale unitatii, raspunzand prompt la solicitarile yyy, a acordat asistenta in revizuirea de documente din punct de vedere al implicatiilor juridice, a asigurat interfata cu avocati din Romania pentru schimbarile necesare in actul constitutiv.

Purchasing - Achizitii

- Doamna xxx : a coordonat actiunile de negociere pentru ambalaje si transport la nivel de grup, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata de carton, a negociat discounturile anuale, a prezentat strategia grupului la intalnirile bianuale, adica exact serviciile executate si in anii precedenti ;

Reporting, financial and administrative

- Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management facturate de pentru perioada aprilie 2017 -martie 2018, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii economice a yyySEL, nefiind probata necesitatea si oportunitatea acestora deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, 8 persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, fiecare, respectiv :

- Director general ;
- Manager productie care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;
- Director tehnic cu 7 persoane de specialitate in subordine;
- Manager financiar care are in subordine un contabil sef, referent si economisti ;
- Manager resurse umane/specialist SSM si mediu ;
- Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate ;
- Manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;

Organele de inspectie mentioneaza ca marea majoritate a acestor servicii se repeta, au caracter general si de indrumare si pot fi accesate rapid prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

În anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, unitatea a inregistrat lunar pe costuri contravaloarea facturii nr..... in suma de lei emisa de si nota de credit in valoare, in rosu lei si pentru justificarea acestor servicii a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mailuri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Referitor la serviciile de cluster (grup) GCS, s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala - management prestate :
yy center

- Domnul xxx : a coordonat activitatea de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, distribuirea de informatii venite de la grup, oferirea de suport in activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directa in colectarea

de informatii de la nivel central si din alte structuri ale grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, aducerea de clarificari cerintelor de bugetare, previziune, planificare venite de la grup, asistenta in construirea bugetului, previziunii, planului, revizuieste bugetul, previziunile, planul impreuna cu conducerea yyy.

A coordonat proiectul de integrare in grupul yy, in urma achizitiei grupului GCS de catre yy (la fel ca si in perioada precedenta).

De asemenea, a oferit consultanta de afaceri folosindu-se de experienta grupului yy la a carui informatii are access (informatii referitoare la evolutia preturilor materiilor prime, evolutia preturilor de vanzare, a oferit asistenta privind activitatile de cost reduction conform guideline yy, s-a implicat in construirea strategiei yyy in relatie cu clientii care au pus presiuni asupra preturilor, a fost coordonator pentru procesul de Internal control, a sfatuit managementul yyy in privinta modului de prezentare a informatiilor catre terti acestia fiind potentiali clienti, clienti existenti care solicita renegocieri de preturi, chiar si catre top management-ul yy).

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx : s-a ocupat de organizarea safety week (siguranță săptămânala) pe grup, a coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse.

- Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, actualizare date cu personal EHS, implementare format raportare accidente si reguli de conducere preventiva, etc.

Purchasing - Achizitii

- Doamna xxx : s-a implicat in actiunile de negociere de preturi si contracte pentru ambalaje si transport, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata de carton si a negociat necesarul pe tipuri, a prezentat strategia grupului legata de aprovizionare si a coordonat alinierea yyy la strategia grupului.

Reporting financial and administrative

- Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management facturate de pentru perioada aprilie 2018 - martie 2019, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii economice, nefiind probata necesitatea si oportunitatea lor deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, fiecare, respectiv :

- Director general ;
- Manager productie care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;
- Director tehnic cu 7 persoane de specialitate in subordine;
- Manager financiar care are in subordine un contabil sef, referent si economisti ;
- Manager resurse umane/specialist SSM si mediu ;
- Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate ;
- Manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;

În perioada 01.04.2019 - 30.09.2019, care face parte din anul financiar modificat 01.04.2019 - 31.03.2020, unitatea a inregistrat lunar pe costuri

contravaloarea facturii nr..... in suma de lei emisa de si pentru justificarea serviciilor facturate a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mail-uri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Referitor la serviciile de cluster GCS, s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala - management prestate :
yy center

- Domnul xxx : a coordonat activitatea de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, distribuirea de informatii venite de la grup, oferirea de suport in activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directa in colectarea de informatii de la nivel central si din alte structuri ale grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, aducerea de clarificari cerintelor de bugetare, previziune, planificare venite de la grup, asistenta in construirea bugetului, previziunii, planului, revizuieste bugetul, previziunile, planul impreuna cu conducerea yyy.

De asemenea, a oferit consultanta de afaceri folosindu-se de experienta grupului yy la a carui informatii are access (informatii referitoare la evolutia preturilor materiilor prime, evolutia preturilor de vanzare, a oferit asistenta privind activitatile de cost reduction conform guideline yy, s-a implicat in construirea strategiei yyy in relatie cu clientii care au pus presiuni asupra preturilor, a fost coordonator pentru procesul de Internal control, a sfatuit managementul yyy in privinta modului de prezentare a informatiilor catre terti acestia fiind potentiali clienti, clienti existenti care solicita renegocieri de preturi, chiar si catre top management-ul yy, respectiv a prestat exact aceleasi servicii ca si in perioada precedenta.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx : s-a ocupat de organizarea safety week pe grup, a coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse.

- Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici si a prezentat 55 de informari detaliate despre accidente produse in alte fabrici, cu analize referitoare la cauze, masuri de implementat pentru evitarea repetarii evenimentelor de acest tip, informari esentiale si pentru yyy, pentru a preintampina posibile accidente de munca, experienta negativa a altor fabrici este transformata astfel in invataminte pozitive pentru yyy (exact serviciile prestate si in perioada 2016 - martie 2017)

Reporting, financial and administrative

- Doamna x : a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management in valoare totala de euro, respectiv lei, facturate de pentru perioada aprilie - septembrie 2019, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, nefiind probate necesitatea si oportunitatea acestora deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, asa dupa cum am aratat si pentru perioadele precedente.

Astfel, după analizarea documentelor și înscrisurilor puse la dispoziție, enumerate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că dacă se acordă deductibilitate fiscală acestor cheltuieli cu servicii de asistență generală facturate dem 1 în valoare totală de..... lei, ar avea loc o dublare a costurilor pentru același gen de servicii care pot și trebuie prestate de personalul cu funcție de conducere angajat al SC yyySRL în vederea desfășurării activității de producție pentru care sunt autorizați.

În speta, sunt aplicabile pe lângă prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 și a punctelor 4 și 5 din HG 1/2016 dat în aplicarea art.11 din Codul fiscal și prevederile art.7 pct.26 litera d), art.19, art.25 și art.31 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din analiza anexelor la facturi a rezultat că în acestea este înscrisă descrierea serviciilor cu titlu general și valoarea totală a serviciilor, fără a se specifica în mod concret serviciile efectiv prestate în fiecare perioadă fiscală, timpul alocat acestor servicii, volumul lucrărilor în cauză, tarifele pe fiecare serviciu în parte și fără a se preciza în mod concret aportul fiecărui compartiment în totalul costului prevăzut în contract, neputând fi astfel identificate elemente foarte importante cum ar fi cantitate, tarif, valoare, etc.

Organele de inspecție precizează că pentru managementul general (parte a serviciilor de asistență generală), deși au fost facturate servicii în valoare totală de euro, nu au fost prezentate nici un fel de documente din care să rezulte efectuarea prestației sau natura serviciilor.

Așa după cum s-a probat mai sus, organele de inspecție au constatat că cheltuielile de asistență generală înregistrate în evidența contabilă, nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a yyydeoarece din documentele prezentate nu a rezultat necesitatea acestora, având în vedere că acestea contin date cu caracter general, în cea mai mare parte corespondența purtată prin e-mail între angajații prestatorului și angajații societății yyySRL, multe dintre ele fără relevanță față de obiectul contractului, nefiind precizate valoarea totală a contractului și defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, o descriere cuantificată a sarcinilor și neexistând un calendar de implementare, respectiv nu au rezultat beneficii rezultate ca urmare a achiziționării acestor servicii.

Astfel, organele de inspecție au constatat că în perioada 2016 - 2019, în care contribuabilul verificat a beneficiat de aceste servicii de asistență generală :

- nu s-a constatat creșterea semnificativă a cifrei de afaceri, dimpotrivă aceasta s-a plafonat în jurul cifrei de milioane lei ;

- nu s-a obținut profit, dimpotrivă s-a înregistrat numai pierdere contabilă și fiscală, astfel că la 31.03.2019 pierderea fiscală de recuperat declarată de unitate a fost de..... lei, conform declarației privind impozitul pe profit întocmită de unitate ;

- nu a avut loc o simplificare a organigramei unității sau scăderea numărului total de angajați sau a numărului persoanelor cu funcție de conducere angajate .

Evoluția cifrei de afaceri, a rezultatului financiar înregistrat de unitate și a numărului mediu de angajați a fost următoarea :

An	Cifra de afaceri	Pierdere netă	Număr angajați
2016	-	48
2017	-	51
2018	-	51
30.09.2019	-	47

Din documentele prezentate in sustinere de contribuabil, nu s-a reusit identificarea si cuantificarea fiecarui serviciu „prestat” de GSF, punctual cu serviciile descrise in contract si din aceasta cauza inscrisurile prezentate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor de asistenta generala- management.

Prin urmare, esential este de a se dovedi cu documente justificative adecvate, atat cheltuiala efectiva a societatii afiliate, cat si alocarea corecta a acesteia, respectiv unitatea verificata trebuie sa probeze ca aceste cheltuii sunt alocate pe criterii rationale, rezonabile si cu respectarea dispozitiilor privind preturile de transfer.

Mai mult, in ceea ce priveste aceste servicii de asistenta generala, din documentele prezentate de yyySRL nu rezulta daca informatiile puse la dispozitie de prestator au fost implementate in activitatile de exploatare, in ce au constat, daca s-au adus imbunatatiri procesului de exploatare in sensul eficientizarii acestuia, respectiv daca s-a simplificat organigrama societatii urmare a angajarii acestor servicii.

În acest sens, organele de inspectie precizează că, este și interpretarea dată de Înalta Curte de Casație și Justiție a României care în deciziile sale a subliniat obligația contribuabilului de a proba efectuarea serviciilor și legătura acestora cu activitatea curentă a contribuabilului.

]Astfel, in speta este aplicabila Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, unde se stipulează că :

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Asa dupa cum a rezultat din organigrama de functionare si din fisele posturilor persoanelor cu functie de conducere angajate, societatea yyy yyySRL a dispus de personal calificat si de resurse materiale si banesti pentru a-si asigura singura servicii de genul celor de mais sus prestate de, in valoare totala de..... lei.

Organele de inspectie au constatat că aceste servicii nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice a contribuabilului si dimpotrivă, in perioada 2016 - 31.03.2019, unitatea a inregistrat constant pierdere contabila si nu a avut loc o crestere semnificativa a cifrei de afaceri sau o simplificare a organigramei unitatii. Societatile yyySRL si yysunt in relatii de afiliere, dar in acelasi timp societati independente din punct de vedere fiscal, avand coduri diferite de inregistrare fiscala, conduc evidente contabile separate si intocmesc declaratii fiscale, stabilindu-si fiecare drepturile si obligatiile ce decurg din calitatea de persoana impozabila.

Justificarea necesitatii angajarii acestor servicii nu este fondata, in conditiile in care societatea yyySRL angajeaza in mod individual costuri cu salariatii proprii si

cu servicii interne, iar documentele prezentate nu justifică faptul că achizițiile de servicii au fost efectuate în plus față de relația juridică de afiliere.

Sunt incidente și prevederile legale menționate anterior, din care rezulta ca: „între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă”

Chiar din modul de calcul a costului acestor servicii se poate vedea ca ele deriva din relația juridică de afiliere, respectiv, după ce la nivel de grup rezulta niste sume ce reprezintă costuri, asupra lor se aplică un procent fix de adaos de 5% și după aceea acestor sume li se atribuie prestarea unor servicii cu caracter informativ și orientativ, care de fapt nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății yyydeoerece nu s-a probat necesitatea lor.

În acest sens este relevant și faptul că în perioada verificată, lunar, unitatea a înregistrat pe costuri niste sume fixe reprezentând „servicii prestate” care se presupune că ar fi cele cuprinse în documentația prezentată, respectiv sumări ale activităților desfășurate de către fiecare persoană din partea furnizorului la baza cărora au stat schimburile de mail-uri între reprezentanții furnizorului și angajații yyy yyy, fără a se cunoaște care sunt efectiv serviciile prestate și numai la sfârșitul anului, după ce s-a stabilit cheia de alocare se emite factura reprezentând serviciile prestate.

Serviciile de asistență generală nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal și datorită faptului că, chiar în contractul încheiat între părți se stipulează ca „*Serviciile vor fi de natura informativă și consultative și vor fi furnizate în prezent și spontan doar pe baza prezentului contract....Serviciile vor fi furnizate de personalul prin intermediul corespondentei, telefonului sau a altor mijloace disponibile de comunicare însă pot fi furnizate și la locația beneficiarului sau în alt loc solicitat de beneficiar*” și atunci dacă aceste servicii au doar rol informativ și consultativ, nu rezulta că au fost necesare și în folosul operațiunilor taxabile a societății yyySRL.

Organele de inspecție exemplifică concret și prezintă niste mostre de servicii de asistență generală-management prestate de 1, de unde rezulta că nu au fost achiziționate în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului verificat, astfel:

Pentru anul fiscal modificat 2017 - 31.03.2018

Domnul xxx - Director financiar GCS a coordonat activitatea de bugetare, previziune și întocmirea planului de afaceri, a distribuit informații venite de la grup, a oferit suport în activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directă în colectarea de informații de la nivel central și din alte structuri ale

grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, etc si conform corespondentei purtata pe mail o parte din serviciile prestate au constat in urmatoarele mesaje :

“Dragilor,

Am făcut câteva mici modificări la sablonul de prognoză si am adăugat o foaie pentru rezultatul flash (preliminar) datorat pe WD3 (joi viitoare). Foile de calcul sunt protejate, dar fără parolă.

Vă rugăm să utilizați acest fisier în viitor pentru Prognoză lunară (MMF anterioară) și trimiterea rezultatului preliminar. Ar trebui să fie același fisier pentru ambele, deoarece foaia Flash se referă la prognoză.

Deoarece consolidăm aceste fisiere prin macro, vă rugăm să păstrați convenția de nume („05” = Cod Cognos, „AAAA” = An, „MM” = Lună; Exemplu pentru Bender = „FC_Flash_DE0516_2017-04.xlsx”) si nu modificați formatul sau numele foilor (aceasta se aplică si fisierelor SOC). Intrarea este în k LC (1000 din moneda locală). I-am cerut lui X termenele de raportare si prognoză lunară a site-ului, dar nu am primit încă feedback. Voi reveni la tine odată ce a confirmat.

Dacă aveți întrebări sau observații o eroare, vă rugăm să ne anunțați.

Mulumesc si să aveți un weekend frumos.

Salutări,

xxx”

.....

“Dragilor,

Am verificat cu X - pe baza cifrelor de la Y avem lumină verde pentru a seta B2 pe starea „Ready”.

Salutări,

xxx”

(...)

Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling, etc si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au constat in urmatoarele mesaje :

“Bună Z,

Sunt sigur că nu ati uitat, ci doar pentru a vă asigura încă o dată,

Este planificat transferul de..... milioane de euro pentru săptămâna viitoare?

Mulumiri

Salutari,

C BUN”

“Buna C

Vă rugăm să rețineți căM € au fost trimisi astăzi în contul bancar OEE.

Anunță-mă când îl primești.

Salutari, Z”

“Bună Z,

Avem banii în contul nostru acum.

Mulumesc,

Salutari,

C BUN”

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Domnul xxx - Director financiar GCS a coordonat activitatea de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, a distribuit informatii venite de la grup, etc, si conform corespondentei purtata pe mail unele din serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje:

“Dragilor,

aici câteva clarificări suplimentare cu privire la această cerere:

- *Marja brută ar trebui să însemne „contributia netă” în Cognos P&L (egală cu marja de contributie GCS anterioară = vânzări mai puțin costurile variabile). După cum se menționează în instrucțiuni, „cea mai bună estimare” este OK în cazul în care nu este disponibilă nicio evaluare efectivă.*

- *Dacă un produs este vândut mai multor „clienți” în cadrul unei „grup” (client de top), atunci vă rugăm să afișați primele 5 articole pe fiecare grup și să nu faceți diferența de „client” (client = grup). Acest lucru se aplică în principal produselor standard pentru băuturi.*

- *În cazul în care un client nu este inclus în lista de clienți, vă rugăm să folosiți propria referință de client.*

Salutări / Salutări,

xxx”

.....

“Dragilor,

vă rugăm să consultați mailul de la Pter de mai jos. Trebuie să oferim o prezentare pentru întâlnirea divizională cu PWC, care acoperă agenda atasată pe site. Ca referință, prezentarea de la sfârșitul semestrului este atasată, ar trebui să fie o scurtă enunțare a subiectelor cheie din 2017/18. Vă rugăm să includeți și o scurtă referință la fondul de rulment și fluxul de numerar.

În cazul în care aveți articole excepționale sau orice alt eveniment semnificativ, vă rugăm să adăugați și un comentariu la acest lucru.

Vă rog să-mi trimiteți feedback-ul cel târziu până COB mâine (joi).

Multe mulțumiri în avans.

Gruß / Salutări,

xxx”

Doamna xxx - Director Ambalaje&Transport a urmărit evoluția lunară a prețurilor pe piața de carton și conform corespondentei purtate pe mail unul din serviciile prestate a constatat în următorul mesaj :

“SalutD,

La mulți ani la fel și tie:

Nou acord cu XX este negociat în prezent. Sunt sigur că vor exista comunicări în jurul acestuia, cândva fi semnat un nou contract

În ceea ce privește rabatul 2018/2019 - o voi lăsa pe Tsă confirme.

În ceea ce privește creșterile de preț, găsiți atasat index EUWID actualizat. Prețurile au scăzut de curând - nu mă aștept să crească din nou.

Salutari

x

Manager de aprovizionare”

Doamna x: a oferit consultanța pentru managementul disponibilităților la nivel local, a colectat și analizat săptămânal situația încasărilor, platilor și disponibilităților yyy yyy, a transmis lunar situația soldului de cash pooling, etc și conform corespondentei purtate pe mail unul din serviciile prestate a constatat în următorul mesaj.

*“Bună C
Vă rugăm să găsiți rezolutia semnată atasată
Aștept în continuare un feedback cu privire la limite, dar nu cred că ar putea
fi o problemă.*

*Da, vă rugăm să semnați contractul ING și să le trimiteți o scanare pentru a
putea începe implementarea”*

Salutari

Z”

Organele de inspecție subliniază că, deși în contractele încheiate s-a prevăzut ca în cazul unui control efectuat la yyyaceasta trebuie să pună la dispoziția autorităților fiscale pentru orice factura remisa detalii specifice pentru baza de calcul a sumei existente și copii a tuturor registrelor și înregistrărilor care demonstrează acuratețea informațiilor oferite, acest lucru nu s-a întâmplat, respectiv acestea nu au fost prezentate în totalitate organelor de inspecție fiscală, pe motiv că necesită traducerea în limba română a unui volum enorm de mare de documente și înscrisuri, fapte care presupun un mare consum financiar și de timp și în planul 2 al contractului încheiat cu 1 în 03.04.2107 (valabil pentru perioada 01.04.2017 - 30.09.2019) s-a prevăzut că partea emitentă va păstra rapoarte reale și precise cu detaliile necesare pentru identificarea costurilor aferente furnizării serviciilor, dar din documentația pusă la dispoziție nu rezultă acest lucru.

De asemenea, pentru serviciile prestate de persoane nerezidente afiliate contribuabilului analiza se efectuează în funcție de părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii avându-se în vedere și comentariile la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

Urmare a celor arătate mai sus rezultă că, cheltuiala cu serviciile de asistență generală - management facturate de în perioada 2016 - 30.09.2019 în valoare totală de..... lei - anexa nr.4-5, nu a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice a yyySRL deoarece nu s-a constatat creșterea semnificativă a cifrei de afaceri a unității, obținerea de profit, simplificarea organigramei unității sau scăderea numărului persoanelor cu funcție de conducere angajate și nici nu s-a probat că serviciile puse la dispoziție de prestator au fost implementate în activitățile de exploatare și se regăsesc în costul de producție al produselor fabricate de societatea yyySRL.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, cum este cazul de față costurile de administrare, management, sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de această natură putând fi deduse numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative, ceea ce nu este cazul în situația de față.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestări de servicii de asistență generală achiziționate de societatea yyySRL de la societatea afiliată în valoare totală de..... lei, nu sunt justificate ca fiind necesare pentru desfășurarea activității economice a societății yyySRL, fapt pentru care acestea vor fi tratate ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

În conformitate cu prevederile art.113 alin (1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile legale sus menționate,

pentru perioada 2016 - 31.03.2019, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma de lei si au recalculat rezultatul fiscal aferent fiecarei perioade fiscale verificate avand in vedere si ajustarile e cheltuieli si venituri ale contribuabilului dupa analiza Dosarului preturilor de transfer.

Pentru perioada 01.04.2019 - 30.09.2019, care a fost notificata pentru inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de lei de natura cheltuielilor de asistenta generala - management, de care unitatea va tine cont la stabilirea rezultatului fiscal al anului fiscal modificat 01.04.2019 - 31.03.2020.

2. Cu privire la Dosarul preturilor de transfer

În baza prevederilor art.108,alin (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in urma solicitarii de intocmire si prezentare a dosarului preturilor de transfer, SC yyySRL (O.O.E.) a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala Dosarul preturilor de transfer pentru perioada 01.01.2016 - 31.03.2019.

Dupa studierea si analiza informatiilor prezentate de societate în cuprinsul Dosarului preturilor de transfer (DPT) organele de inspectie au constatat o serie de aspecte care au consecinte fiscale in determinarea corecta a rezultatului fiscal, astfel :

a) Cu privire la indicatorii obtinuti de societatea verificata în perioada analizata din datele prezentate în evidenta contabila și în cuprinsul Dosarului preturilor de transfer a rezultat ca in perioada supusa inspectiei fiscale, yyySRL a inregistrat in evidenta contabila si in declaratiile anuale privind impozitul pe profit - cod 101, urmatorii indicatori aferenti activitatii de exploatare:

Anul	Venit.din exploat.	Chelt. de exploatare	Rezultat operational
anul 2016
Ian 17 - mart 18	-
Apr 18 - mart 19	-

Indicatorul marjei nete (NCP) aferent activitatii de exploatare, determinat de catre organele fiscale in baza indicatorilor de mai sus, ca raport intre rezultatul de exploatare/cheltuielile de exploatare, se prezinta astfel :

Perioada fiscala	NCP
exercitiu financiar 01.01 - 31.12.2016	0.049 %
an fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018	- 4,622%
an fiscal modificat 01.4.2018 - 31.03.2019	- 3,164%

b) În ceea ce privește prezentarea indicatorilor societăților comparabile și afiliate pentru achizițiile de bunuri și servicii organele de inspectie mentionează ca SC yyy SRL își asuma functia de productie și suporta riscuri limitate.

În selectarea metodei pentru prețurile de transfer, în continutul Dosarului preturilor de transfer la capitolul Analiza economica, unitatea a ales metoda marjei nete ca fiind cea mai adecvată metoda pentru stabilirea preturilor de transfer si a selectat ca și indicator de profitabilitate în studiul comparabil, indicatorul de tip marja de profit NCP, determinat astfel:

$NCP = \text{Profit operational} / \text{Costul bunurilor vandute} + \text{Costuri operationale}$

$NCP = \text{Marja operationala} / 1 - \text{Marja operationala}$

$OM (\text{Marja operationala}) = \text{Profit} / \text{Venituri din vanzari}$

În urma analizei economice prezentata de către societatea verificata în dosarul preturilor de transfer organele de inspecție au constatat faptul ca cele 9 societati independente general comparabile au avut în perioada ianuarie 2016 - martie 2019, un nivel al indicatorului de profitabilitate (NCP) aferent activitatilor de productie prin care s-a stabilit intervalul de valori, între quartila inferioara, quartila superioara și mediana după cum urmează :

- în anul fiscal 2016, quartila inferioara a fost de 5,37%, quartila superioara a fost de 10,85% și quartila mediana a fost de 6,56%

- în anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, quartila inferioara a fost de 3,07%, quartila superioara a fost de 13,27 și quartila mediana a fost de 5,64%

- în anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, quartila inferioara a fost de 3,26%, quartila superioara a fost de 7,33%, iar quartila mediana a fost de 4,76%.

Marja neta a profitabilitatii obtinuta de catre societatile afiliate în perioada verificata, ca urmare a vanzarilor de produse finite catre societatea verificata este redata în anexa nr.7

c) Referitor la prezentarea indicatorilor aplicati vanzarilor efectuate de catre yyy(OOE) catre societatile afiliate din grup

Dupa studierea și analizarea Dosarului preturilor de transfer organele de inspecție au constatat urmatoarele aspecte:

- Vanzarile de produse finite catre clientii societati afiliate în perioada verificata au fost în suma totala de lei, din care lei în anul 2016, lei în anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018 și lei în anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, respectiv catre :

- B : lei
- yyy IBERIA SLU : lei
- yyy ITALIA : lei
- A : lei
- ZESA DE C.V : lei

- Marja neta a profitabilitatii obtinuta de catre OOE, potrivit dosarului preturilor de transfer, în perioada verificata, aferenta vanzarilor de produse finite catre societati afiliate este prezentata în anexa nr.8

Ca urmare a informațiilor prezentate, organele de inspectie fiscala au determinat valorile de piața atât pentru achizițiile de bunuri și servicii efectuate de la societatile afiliate cât și valorile de piața pentru vanzarile efectuate de societatea verificata în relația cu societatile afiliate după cum urmează :

A. Cu privire la achizițiile efectuate de catre yyySRL de la furnizori afiliati

2.1 Referitor la achizițiile de echipamente, piese de schimb și servicii asistenta tehnica pentru echipamente achizitionate de la yyy.....și ZE, analiza economica se prezinta astfel :

Valoarea totala a tranzactiilor de natura achizițiilor de echipamente tehnologice noi, efectuate în perioada 01.01.2016- 31.03.2019 a fost de lei.

În ceea ce priveste piesele de schimb și serviciile conexe vandute de societatea afiliata ZE , în acest caz metodologia de stabilire a pretului de cost a fost cost+ mark-up 7,4%, obtinand astfel o marja neta de profitabilitate de 8%.

În urma analizei economice prezentata de către societatea verificata în dosarul preturilor de transfer, a rezultat faptul ca cele 13 societatile independente general comparabile luate în calcul, au avut în perioada ianuarie 2016 -martie 2019, un nivel

al indicatorului de profitabilitate (NCP) aferent vanzarilor de matrite si piese de schimb prin care s-a stabilit intervalul de valori, intre quartila inferioara și quartila superioara și mediana după cum urmează :

Pentru anul 2016

Nr.companii 13
Minim 3,33 %
Cuartila inferioara 7,46 %
Mediana 10,49%
Cuartila superioara 22,38%
Maxim 42,82 %

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018

Nr.companii 13
Minim 1,53 %
Cuartila inferioara 2,94%
Mediana 12,43%
Cuartila superioara 18,67%
Maxim 37,31 %

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Nr.companii 13
Minim 0,86%
Cuartila inferioara 2,62%
Mediana 7,85%
Cuartila superioara 18,31%
Maxim 40,02 %

Rezultatele analizei efectuate la intocmirea dosarului preturilor de transfer, sunt urmatoarele :

În anul 2016 indicatorul NCP (Marja la costuri operationale totale) calculate ca raport intre profit /pierdere operational si costurile operationale pentru achizitiile de produse finite se prezinta astfel :

- Intervalul de valori acceptat, obtinut pentru cele 13 societati independente general comparabile prezentat de societate in Dosarul preturilor de transfer in urma analizei de comparabilitate este situat intre quartila inferioara de 7,46% si 22,38% quartila superioara.

- Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate este de 10,49%.

- Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de bunuri (matrite si piese de schimb) catre societatea verificata se situeaza in intervalul intercuartilar obtinut.

În anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, indicatorul NCP (Marja la costuri operationale totale) calculat ca raport intre profit /pierdere operational si costurile operationale pentru achizitiile de produse finite se prezinta astfel :

- Intervalul de valori acceptat, obtinut pt cele 13 societati independente general comparabile prezentat de societate in Dosarul preturilor de transfer in urma analizei de comparabilitate este situat intre quartila inferioara de 2,94% si 18,67% quartila superioara.

- Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate este de 12,43 %.

- Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de bunuri (matrite si piese de schimb) si prestarii de servicii aferente se situeaza peste intervalul intercuartilar in cazul achizitiilor de la yyy.....LTD - 32,02% si in intervalul intercuartilar in cazul achizitiilor de la yy - 10,02%

Fata de cele prezentate mai sus, prin ajustarea la mediana a tranzactiilor raportate de unitatea verificata cu partenerul yyy.....LTD de 32.02 %, au fost diminuate costurile de achiziție aferente anului fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018 cu suma de lei.

În anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, indicatorul NCP (Marja la costuri operationale totale) calculate ca raport intre profit /pierdere operational si costurile operationale, pentru achizițiile de produse finite se prezinta astfel :

- Intervalul de valori acceptat prezentat de societate in Dosarul preturilor de transfer in urma analizei de comparabilitate este situate intre cuartila inferioara de 2,62% si 18,31% cuartila superioara.

- Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate este de 7,85 %.

- Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de bunuri (matrite si piese de schimb) si prestarii de servicii aferente se situeaza peste intervalul intercuartilar in cazul yyy.....LTD -31,78% si sub intervalul intercuartilar in cazul yy -1,08%

Fata de cele prezentate mai sus, prin ajustarea la mediana a tranzactiilor raportate de unitatea verificata cu partenerul yyy.....LTD au fost diminuate costurile de achiziție aferente anului fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019 cu suma de lei.

Situatia privind modul de calcul al ajustarii cheltuielilor privind achizițiile de piese de schimb, a achizițiilor de servicii de asistenta tehnica privind mijloacele fixe de la furnizori afiliati, precum si a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, inregistrate de catre SC yyySRL este prezentata in Anexa nr.9

2.2 Referitor la achizițiile de materii prime, materiale consumabile si produse finite de la furnizori afiliati

Valoarea totala a tranzactiilor de natura achizițiilor de la afiliati reprezentând materii prime, materiale consumabile si produse finite efectuate in perioada 01.01.2016 - 31.03.2019 este de lei, din care produse finite (marfuri) : lei, materii prime : lei, materiale consumabile : lei.

Defalcat pe feluri de achizitii de la societatii afiliate, situatia se prezinta astfel :

- achizitii de materii prime :

- B = lei
- ZPGMBH= lei
- ZP POLAND = lei
- yyy IBERIA SLU= lei
- yyy ITALIA = lei
- A = lei
- yy WARSZAWA SP Z.O.O = lei
- ZES.A DE C.V = lei

- achizitii de materiale consumabile :

- yyy IBERIA SLU = lei
- ZP POLAND= lei
- yyy ITALIA= lei

- achizitii de produse finite (marfuri) :

- B = lei
- yyy IBERIA SLU = lei
- yyy ITALIA = lei

- UCD =lei
- ZP POLAND= lei
- A= lei

În vederea determinării caracterului de valoare de piață al tranzacției privind achizițiile efectuate de către OOE de la companii afiliate în perioada 2016 - 2019, în analiza efectuată în dosarul preturilor de transfer întocmit în cauză, s-a efectuat o căutare pentru a identifica companii independente care desfășoară activități comparabile cu cele întreprinse de partea testată.

Pentru a identifica companii independente comparabile, s-a realizat o căutare folosind baza de date "Amadeus". În urma căutării de comparabile în Amadeus și a revizuirii manuale a companiilor rezultate, un set de 9 companii independente au fost acceptate ca și comparabile cu partea testată în cadrul tranzacției analizate și anume furnizori de produse finite.

Testarea caracterului de valoare de piață a fost apoi efectuată folosind datele financiare ale companiilor comparabile selectate cu scopul de a analiza rezultatele înregistrate de partea testată în perioada analizată, s-a calculat un NCP pentru fiecare companie comparabilă în parte. NCP selectat este indicatorul de profitabilitate obținut de către societățile independente comparabile și a fost determinat prin raportarea profitului operational la suma dintre costurile bunurilor vandute și costurile operationale.

Societățile comparabile au avut în perioada 2016 - 2019 un nivel al NCP calculat anual prin care s-a stabilit intervalul de valori, între cuartila inferioară și cuartila superioară și mediana după cum urmează :

Pentru anul fiscal 2016

Nr.companii 9

Minim 2,39 %

Cuartila inferioară 5,37%

Mediana 6,56%

Cuartila superioară 10,85%

Maxim 23,63 %

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018

Nr.companii 9

Minim -0,44 %

Cuartila inferioară 3,07%

Mediana 5,64%

Cuartila superioară 13,27%

Maxim 24,07 %

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Nr.companii 9

Minim 2,32%

Cuartila inferioară 3,26%

Mediana 4,76%

Cuartila superioară 7,33%

Maxim 11,88 %

Marja netă a profitabilității obținută de către societățile afiliate în perioada verificată ca urmare a vânzărilor de produse finite către societatea verificată este prezentată în anexa nr.7

Pentru achizițiile de marfuri de la furnizori afiliați, rezultatele analizei cuprinsă în dosarul preturilor de transfer, au fost următoarele :

Pentru anul 2016

Intervalul cuartilor obtinut pentru cele 9 societati independente general comparabile variaza intre 5,37% (cuartila inferioara) si 10,85% (cuartila superioara) cu o mediana de 6,56 %.

Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de produse finite catre societatea verificata se situeaza astfel :

- Sub nivelul intercuartilor yyy ITALIA=5%
- Peste nivelul intercuartilor yyy IBERIA SPAIN=28,51%
- Peste nivelul intercuartilor UC LIMITED=15,75%
- Se incadreaza in acest interval ZP POLAND=10,79%
- Se incadreaza in acest interval B =5,42%

Fata de cele prezentate mai sus, prin ajustarea la mediana a tranzactiilor raportate de unitatea verificata cu partenerul yyy IBERIA SPAIN au fost diminuate costurile de achiziție aferente anului fiscal 2016 cu suma delei, iar in relatia cu partenerul UC LIMITED au fost diminuate de asemenea costurile de achiziție cu suma de lei .

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018

Intervalul cuartilor obtinut pentru cele 9 societati independente general comparabile variaza intre 3,07% (cuartila inferioara) si 13,27 % (cuartila superioara) cu o mediana de 5,64 %.

Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de produse finite catre societatea verificata se situeaza astfel :

- Sub nivelul intercuartilor yyy ITALIA=2,62%
- Peste nivelul intercuartilor B =30,40%
- Peste nivelul intercuartilor UC LIMITED=21,10 %
- Peste nivelul intercuartilor POLAND=14,67 %

Fata de cele prezentate mai sus, prin ajustarea la mediana a tranzactiilor raportate de unitatea verificata cu partenerul B au fost diminuate costurile de achiziție aferente anului fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018 cu suma de lei iar in relatia cu partenerul UC LIMITED au fost diminuate costurile de achiziție cu suma de lei si in relatia cu partenerul POLAND au fost diminuate costurile de achiziție cu suma de lei.

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Intervalul cuartilor obtinut pentru cele 9 societati independente general comparabile variaza intre 3,26% (cuartila inferioara) si 7,33 % (cuartila superioara) cu o mediana de 4,76 %.

Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de produse finite catre societatea verificata se situeaza astfel :

- Peste nivelul intercuartilor yyy ITALIA=8,41%
- Peste nivelul intercuartilor UC LIMITED=19,37%
- Peste nivelul intercuartilor B =34,80 %

Fata de cele prezentate mai sus, prin ajustarea la mediana a tranzactiilor raportate de unitatea verificata cu partenerul yyy ITALIA au fost diminuate costurile de achiziție aferente anului fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019 cu suma de lei, iar in relatia cu partenerul UC LIMITED au fost diminuate costurile de achiziție cu suma de lei si in relatia cu partenerul B au fost diminuate costurile de achiziție cu suma de lei.

Situatia privind modul de calcul al ajustarii cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri de la furnizori afiliati efectuate de catre SC yyySRL este prezentata in Anexa nr.9.

B. Cu privire la livrarile efectuate de yyySRL (OOE) catre societati afiliate

2.1 Cu privire la vanzarile de produse finite efectuate de OOE catre societati afiliate

Potrivit dosarului preturilor de transfer, marja neta a profitabilitatii obtinuta de catre societatea verificata, in perioada verificata ca urmare a vanzarilor de produse finite catre societati afiliate este prezentata in anexa nr.8

In Dosarul preturilor de transfer se mentioneaza ca indicatorul NCP al societății OOE ca urmare a vanzarilor de produse finite către afiliati se situeaza peste intervalul intercuartilar în anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019 si se incadreaza in intervalul intercuartilar pentru celelalte doua perioade fiscale verificate.

In vederea verificarii acuratetii rezultatului operational si a indicatorului de profitabilitate prezentate in dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie au solicitat societatii verificate sa mentioneze daca din evidenta financiar contabila si de gestiune pot fi alocate in mod direct cheltuielile de exploatare efectuate pentru veniturile din exploatare realizate din tranzactiile controlate si cheltuielile de exploatare efectuate pentru veniturile din exploatare realizate din tranzactiile cu independentii.

In raspunsul dat, societatea a mentionat ca livrarile catre afiliati sunt strict ocazionale, ele reprezentand in perioada analizata in jur de 4% din totalul vanzarilor si pornind de la acest considerent, alocarea cheltuielilor s-a facut in mod specific in functie de particularitatile fiecărei livrari, mai exact, cheltuielile au fost alocate asa cum rezulta din sistemul de calculatie a costurilor (costing) utilizat la nivelul yyy.

În susținere, societatea a atașat spre exemplificare detalii privind împărțirea cheltuielilor aferente livrarilor către yyy Italia în anul 2017-2018, tip capac 5544, având ponderea cea mai mare (aprox 65%) din totalul livrarilor.

Intrucat cheile de repartizare a acestor costuri nu au fost considerate edificatoare, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea cheltuielilor din exploatare aferente veniturilor din vanzarile catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila, dupa cum au fost prezentate in Situatia privind modul de calcul al veniturilor din exploatare determinate suplimentar in urma ajustarii - Anexa nr.10 Pentru anul 2016

Organele de inspectie fiscala au corectat rezultatul din exploatare cu c/val cheltuielilor privind serviciile de asistenta generala primite de la GCS1, incadrate in urma inspectiei fiscale ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in suma de lei, precum si cu c/val ajustarii cheltuielilor privind achizițiile de marfuri de la afiliati in suma de lei, așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentului capitol .

Potrivit anexei nr.10 pentru aceasta perioada fiscala NCP calculat conform rezultatelor prezentate in evidenta contabila a fost de 0,0495% iar NCP -ul calculat de organele de inspectie fiscala in baza rezultatului din exploatare corectat este de 2,1110%.

În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din Vanzarea produselor finite catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila de SC yyySRL cu diferenta fata de veniturile din

vanzarile catre afiliati calculate la valoarea mediana a indicatorului, respectiv au majorat veniturile cu suma de lei.

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018

Organele de inspectie fiscala au corectat rezultatul din exploatare cu c/val cheltuielilor privind serviciile de asistenta generala primite de la GCS1, incadrate in urma inspectiei fiscale ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in suma de lei, precum si cu c/val ajustarii cheltuielilor privind achizitiile de marfuri de la afiliati in suma de lei, cum s-a arătat în cuprinsul prezentului capitol .

Potrivit anexei nr.10 pentru aceasta perioada fiscala NCP calculat conform rezultatelor prezentate in evidenta contabila a fost de -4,62% iar NCP -ul calculat de organele de inspectie fiscala in baza rezultatului din exploatare corectat este de -3,3561%.

În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila a SC yyySRL cu diferenta fata de veniturile din vanzarile catre afiliati calculate la valoarea mediana a indicatorului, respctiv au majorat veniturile cu suma de lei.

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Organele de inspectie fiscala au corectat rezultatul din exploatare cu c/val cheltuielilor privind serviciile de asistenta generala primite de la GCS1, incadrate in urma inspectiei fiscale ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in suma delei, precum si cu c/val ajustarii cheltuielilor privind achizitiile de marfuri de la afiliati in suma de lei.

Potrivit anexei nr.10 pentru aceasta perioada fiscala NCP calculat conform rezultatelor prezentate in evidenta contabila a fost -3,164% iar NCP - ul calculat de organele de inspcctie fiscala in baza rezultatului din explotare corectat este de -2,0466%.

În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila de SC yyySRL cu diferenta fata de veniturile din vanzarile catre afiliati calculate la valoarea mediana a indicatorului analizat, respectiv au majorat veniturile cu suma de lei.

În sinteza, pentru toata perioada verificata, respectiv 01.01.2016 - 31.03.2019 au fost ajustate veniturile din vanzari catre clienti afiliati, respectiv au fost majorate veniturile cu suma de lei - Anexa nr.10

Urmare a studierii si analizarii informatiilor cuprinse in Dosarul preturilor de transfer si avand in vedere cele aratate mai sus, in timpul inspectiei fiscale s-a impus efectuarea de ajustari a elementelor de cheltuiala generate de achizitia de marfuri, mijloace fixe, piese de schimb si servicii achizitionate de la societatile afiliate, precum si ajustari ale elementelor de venit generate de nerespectarea valorii de piata a tranzactiilor privind livrarile de produse finite catre societatile afiliate, astfel:

a) Cu privire la achizitiile de marfuri efectuate de catre OOE de la societati afiliate

1. În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente exercitiului financiar 01.01-

31.12.2016, reprezentand achizitii de marfuri de la societati afiliate, cu suma totala de lei, din care urmare relatiei cu yyy IBERIA suma delei si urmare relatiei cu UC LTD, suma de lei.

2. În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente anului fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, reprezentand achizitii de marfuri de la societati afiliate, cu suma totala de lei, din care aferenta relatiei cuB suma de lei, aferenta rlatiei cu ZP POLAND suma de lei si aferenra relatiei cu UC LTD suma de lei.

3. În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente anului fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, reprezentand achizitii de marfuri de la societati afiliate, cu suma totala de lei, din care aferenta relatiei cu yyy ITALIA suma de lei, aferenta relatiecuB suma de..... lei si aferenta relatiei cu UC suma de lei.

În sinteza, in perioada verificata, respectiv 01.01.2016 - 31.03.2019 au fost ajustate cheltuielile privind achizitiile de marfuri de la furnizori afiliati cu suma de lei, asa dupa cum rezulta si din anexa nr.9, unde se afla prezentata detaliat situatia acestor ajustari.

b) Cu privire la achizitiile de mijloace fixe, echipamente, asistenta tehnica privind mijloacele fixe si piese de schimb

1. În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente anului fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, reprezentand achizitii de echipamente de la yyy.....LTD cu suma totala de lei, influența fiscala rezultand din diminuarea cheltuielilor de exploatare cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea echipamentelor achizitionate.

Organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente anului fiscal modificat 01.01.2017 -31.03.2018, reprezentand achizitii de piese de schimb aflate in stoc de la yyy.....LTD, cu suma totala de lei (fără influenta fiscala în costuri pentru perioada verificata).

Totodata, au fost diminuate cheltuielile de exploatare cu suma de lei reprezentând cheltuieli privind piese de schimb achizitionate de la yyy Switzerland si date in consum.

De asemenea, pentru aceeași perioada fiscala au fost diminuate cheltuielile de exploatare cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu achizitia de servicii de asistenta tehnica de la yyy.....- Anexa nr.9

2. În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente anului fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019 reprezentand achizitii de echipamente de la yyy.....LTD cu suma totala de lei, influenta fiscala rezultand din diminuarea cheltuielilor de exploatare cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea echipamentelor achizitionate (incluzand și ajustarile pentru perioada precedentă) - Anexa nr.9

Organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente anului fiscal modificat 01.04.2018-31.03.2019, reprezentand achizitii de piese de schimb aflate in stoc de la yyy.....LTD, cu suma totala de lei, fără influența fiscala în perioada verificata.

Totodata, au fost diminuate cheltuielile de exploatare cu suma delei reprezentând cheltuieli privind piese de schimb achizitionate yyy Switzerland si date

in consum - Anexa nr.9, suma totală a ajustării cheltuielilor de exploatare este lei.

c) Cu privire la vanzarile de produse finite efectuate de catre OOE catre societati afiliate

Pentru anul 2016

În urma analizei dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite catre societatile afiliate, inregistrate in evidenta contabila a SC yyySRL, cu suma de lei reprezentand ajustare venituri la nivelul indicatorului marja neta în relația cu societatile afiliate calculat la valoarea mediana.

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018

În urma analizei dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila a SC yyySRL cu suma de lei, reprezentand ajustare venituri la nivelul indicatorului marja neta în relația cu societatile afiliate calculat la valoarea mediana.

Pentru anul fiscal modificat 01.04. 2018 - 31.03.2019

În urma analizei dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila a SC yyySRL cu suma de lei, reprezentand ajustare venituri la nivelul indicatorului marja neta în relația cu societatile afiliate calculat la valoarea mediana.

În sinteza, pentru toata perioada verificata, respectiv 01.01.2016 - 31.03.2019 au fost ajustate veniturile din vanzari catre clienti afiliati cu suma de lei, asa dupa cum rezulta si din anexa nr.10 unde se afla prezentata in mod detaliat situatia acestor venituri ajustate.

Avand in vedere consecintele fiscale care au decurs din analiza dosarului preturilor de transfer prezentat de unitate, consecinte prezentate mai sus si in conformitate cu prevederile art.113 alin (1) si (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile art.19, art.25 si art.31 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul fiscal al contribuabilului verificat la fiecare termen legal de calcul si declarare, avand in vedere cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal constatate urmare efectuării inspectiei si ajustarile de cheltuieli si venituri efectuate ca urmare a analizei DPT.

Astfel s-a determinat la 31.03.2019 un rezultat fiscal negativ, respectiv pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori de unitate in suma de lei, prin adunarea la rezultatul fiscal determinat de unitate (care a fost pierdere fiscala de lei), a cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de lei, a ajustarilor de cheltuieli de exploatare in relatia cu afiliatii de lei si a ajustarilor de venituri in relatia cu afiliatii de lei.

Modul de determinare a rezultatului fiscal pentru fiecare perioada fiscala supusa inspectiei fiscale este redat detaliat în anexa nr.6 la prezentul raport de inspectie fiscala.

În drept, au fost încălcate următoarele prevederi legale:

-Act normativ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 11, alin. 1:

“ La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”

-art. 7, alin. 26, lit. b)

“o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;”

-art. 19, alin. 1

“Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

-art. 25, alin. 1

“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

-art. 31, alin. 1 Pierderi fiscale

“(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

-H.G. nr. 1/2016 art. Cap.II, alin. 1, lit. Sec.1, pct. 5 :

“În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

-H.G. nr. 1/2016, alin. 1, pct. 33

“În aplicarea prevederilor art. 31 alin. (1) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora;

b) pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.

-H.G. nr. 1/2016, pct. 4

“În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

- Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare:

art. 6, alin. (1) *“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

-art. 6, alin.(2) *”Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

-Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, modificările și completările ulterioare:

- art. 113, alin. 1 Obiectul inspecției fiscale

“(1)Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

-art. 113, alin. 2, lit. a)

“(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;”*

-art. 113, alin. 2, lit. c) *“Analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;”*

-art. 113, alin. 2, lit. d)

“(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;”*

-art. 113, alin. 2, lit. g)

„(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

g) *solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;”*

-art. 118, alin. 5) Reguli privind inspecția fiscală

„(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

-art. 10, alin. 1)

“Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.”

- art. 10, alin. 2)

“Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.”

-art. 6, alin. 1)

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

-art. 7, alin. 3)

“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului /plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

-art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

-art. 73, alin. 1) Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

-art. 11, alin. 4)

“Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate .”

-art. 19, alin. 6

“(6)Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

-Ordinul nr. 442/2016 art. 7, alin. (1)

“În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.”

-art. 8, pct. 3

“Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

3. marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;”

-art. 8, pct. 2

Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

“2. Disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;”

-art. 8, pct. 1

Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

“1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;”

-art. 8, pct. 4

Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

14. pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente.

Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;”

-art. 9, alin. 1

“(1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.”

-art. 9, alin. 2

“(2) Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate.”

-art. 9, alin. 3

“(3) În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces”

-H.G. nr. 1/2016 cap I, alin. 13, lit. pct. 5, lit.a) și b):

“În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanța sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

3. Cu privire la stabilirea de obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA de plată în valoare de lei

Societatea yyy SRL este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 29/09/2005 iar perioada fiscală pentru TVA a fost luna calendaristică conform prevederilor art.322 alin (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Inspecția fiscală a cuprins următoarele obiective privind TVA pentru perioada supusă inspecției fiscale :

- verificarea realității deconturilor de taxă în corelație cu datele din evidența contabilă și registrele societății întocmite în baza documentelor justificative;

- modul de completare a jurnalelor de vânzări și cumpărări;

- determinarea TVA deductibilă și TVA colectată în baza documentelor justificative;

- corelația sumelor înscrise în jurnalele de TVA cu cele din deconturile de TVA, din balanțele de verificare și bilanțul contabil ;

- încadrarea operațiunilor realizate de societate în vederea stabilirii modului de înregistrare a taxei și a exigibilității acesteia.

Organele fiscale au constatat că societatea a contractat servicii de asistență generală - management pentru care nu a făcut dovada că au fost necesare și oportune și care nu au exces posibilităților materiale și umane a petentei iar pentru o parte din ele (management general în valoare de euro) nu s-a probat cu documente justificative prestarea lor efectivă.

Cu privire la TVA aferenta facturilor emise de societatea francezayy France 1 in perioada 2014 - 30.09.2019

Din verificarea documentelor puse la dispozitie organele fiscale au constatat ca in perioada 2014 - 30.09.2019, in baza a 45 de facturi emise deyy France 1 (.....) in valoare totala de..... lei, reprezentand asistenta generala, asistenta divizionara / regionala, refacturari costuri telecomunicatii, refacturari servicii bancare si asigurari, costuri management, servicii divizionare, servicii cluster (subdivizionare) „SC yyySRL a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea acestora pe costuri si a aplicat mecanismul taxarii inverse a TVA, respectiv a dedus si a colectat TVA in suma de lei - anexa nr.1 cu mentiunea ca in perioada 2014 - februarie 2016 contribuabilul a facut parte din grupul de firmeyy France si in luna martie 2016 a fost achizitionata de grupul multinational yy.

În vederea stabilirii situatiei de fapt fiscale, organele fiscale au solicitat conducerii unitatii verificate sa prezinte toate documentele justificative pe care le-a avut in vedere la inregistrarea facturilor in evidenta contabila, respectiv contractul incheiat cu prestatorul, situatii de lucrari, devize, comenzi si/sau alte inscrieri din care sa rezulte ca prestatiile au fost efectuate, au fost oportune si necesare si au fost achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile - anexa nr.2

A fost prezentat contractul de servicii incheiat in 01.09.2009 intreyy France 1 in calitate de furnizor servicii si SC yyySRL in calitate de beneficiar prin care s-a prevazut ca va furniza servicii de „Asistenta generala” si „Asistenta divizionara/regionla”

În cuprinsul contractului au fost prevazute urmatorii termeni si conditii :
ARTICOLUL 1: DEFINITIILE SERVICIILOR din contract:

- „*Asistenta Generala urmeaza sa fie furnizata BENEFICIARULUI. Asistenta generala corespunde managementului global si suportului acordat de.....mentelor functionale. Asistenta generala este acordata in mod regulat BENEFICIARILOR.*”

- „*Asistenta Divizionara/Regionala urmeaza sa fie furnizata BENEFICIARULUI in legatura cu activitatile specifice realizate adica Diviziilor : Activitati de bauturi sau Activitati de specialitate, Regiunilor : Americi, Europa Centrala, Europa de Sud, Marea Britanie*”.

Conform pct.1.1 din contract Asistenta generala consta in :

1.1.1. Management general: Management general si strategic al grupului GCS, consultanta beneficiarului privind strategia beneficiarului;

1.1.2. Resurse umane: Consultanta si asistenta privind aspectele legate de conducere si personal, inclusiv formularea de politici privind pachetele salariale, relatiile personalului, instruire de recrutare, prime, fonduri de pensii si plati etc ;

1.1.3. Contabilitate si raportare financiara : Asistenta la proiectarea si implementarea sistemelor de afaceri si contabilitate si a proceselor de control si evaluare a operatiunilor de afaceri in scopul asigurarii controlului intern corespunzator, imbunatatirea veniturilor financiare si identificarea oportunitatilor economice pentru investitii ulterioare.

Raportarea si consolidarea declaratiilor financiare globale GCS pentru analiza de management a grupului, comunicarea financiara cu actionarii si investitorii si raportarea statutară ;

1.1.4. Asistenta financiara si administrativa: Asistenta pentru sistemele financiare si de management inclusiv furnizarea de fonduri necesare pentru cheltuielile de capital si capitalul de lucru, analiza fluxului de numerar, buget si

estimari, evaluarea si gestionarea riscului de monede, gestionarea numerarului si a trezoreriei si tehnici generale de actualizare financiare si administrative ;

1.1.5. Managementul riscului si asigurare: Proiectarea si implementarea politicilor globale de asigurare, inclusiv politici locale daca se solicita etc ;

1.1.6. Legal si impozite : Planificarea globala juridica si de impozitare, inclusiv consultanta privind aspectele si consecintele internationale si informatii privind dezvoltarile si tendintele legislatiei care pot afecta activitatile beneficiarului si operatiunile comerciale ale filialelor beneficiarului ;

1.1.7. Mediu, sanatate si securitate : Consultanta si asistenta la proiectarea si implementarea politicilor de reglementare care respecta mediu, sanatatea si securitatea si implementarea celor mai bune practici in cadrul companiilor din grupul GCS ;

1.1.8. Tehnologia informatiei : Planificarea globala a tehnologiei informatiei, inclusiv consultanta si asistenta la proiectarea si implementarea Sistemelor de Tehnologie a Informatiei, proceselor si procedurilor ;

1.1.9. Asistenta la gasirea resurselor privind strategia, calitatea si preturile ;

1.1.10. Asistenta la oportunitatile de achizitie ale companiei, respectiv identificarea achizitiilor tinta, coordonarea procesului de achizitie, asistenta la integrarea companiilor achizitionate ;

1.1.11. Asistenta industrială si tehnica : coordonarea planurilor de rationalizare industrială in zonele de fabricatie, logistica, inginerie si dezvoltare, coordonarea proceselor si tehnologiilor, coordonarea si alocarea de resurse de investitii financiare, optimizarea investitiilor, coordonarea utilizarii datelor, definirea de noi proceduri, etc.

Conform pct.1.2 din contract Asistenta divizionara/regionala consta in:

1.2.1. Management divizionar : Management financiar si general al diviziei/regiunii

1.2.2. Asistenta a planificarii strategice globale, inclusiv : analiza pietelor nationale, definirea clientilor, analiza posibilelor pietete de export, furnizarea de cifre privind evolutia pieteti, cota de piata etc ;

1.2.3. Dezvoltarea si introducerea de produse noi, respectiv analiza pietelor nationale, inclusiv definirea clientilor, analiza posibilelor pietete de export, furnizarea de cifre privind evolutia pietei, cota de piata, competitori

1.2.4. Dezvoltarea de pietete noi ;

1.2.5. Asistenta pentru comercializare, inclusiv publicitate, respectiv dezvoltarea campaniilor de publicitate si sponsorizare, proiectarea foilor de reclama, asistenta la targuri si expozitii, furnizarea materialelor publicitare, propuneri de evaluare si de imbunatatire pentru comercializarea internationala;

1.2.6. Managementul conturilor clientilor multinationali, inclusiv identificarea noilor oportunitati de afaceri, negocierea contractelor, coordonarea proiectelor noi, managementul relatiei comerciale globale ;

1.2.7. Asistenta industrială si tehnica, consultanta si asistenta in legatura cu implementarea planurilor de rationalizare industrială in zonele de fabricatie, a proceselor si tehnologiilor de implementare, a procedurilor noi ;

1.2.8. Asistenta la ingineria produsului si a procesului;

1.2.9. Asistenta lantul de furnizare ;

1.2.10. Asistenta si management tehnologia informatiei regionale ;

1.2.11. Management/asistenta achizitii regionale ;

1.2.12. Servicii suplimentare care urmeaza sa fie furnizate in functie de necesitati

ARTICOLUL 2 : NATURA SI MASURA SERVICIILOR

2.1 Serviciile vor fi de natura informativa si consultative si vor fi furnizate in prezent si spontan doar pe baza prezentului contract....

.....

2.3 Serviciile vor fi furnizate de personalul prin intermediul corespondentei, telefonului sau a altor mijloace disponibile de comunicatie insa pot fi furnizate si la locatia beneficiarului sau in alt loc solicitat de beneficiar.

.....

ARTICOLUL 5 : FACTURAREA SERVICIILOR

....

5.1.2. Costuri de asistenta generala : Costurile generale suportate de 1 privind asistenta generala vor fi refacturate pe baza de cost plus 5% în funcție de cifra de afaceri externă netă a SC yyySRL in comparatie cu cifra de afaceri externă totală globală a tuturor beneficiarilor din grup.

5.1.3. Costuri de asistenta divizionara/regionala : Costurile generale suportate de 1 in legatura cu asistenta divizionara/regionala vor fi refacturate pe baza de cost plus 5% în funcție de cifra de afaceri externă netă divizionara/regionala a SC yyySRL in comparatie cu cifra de afaceri externă divizionara/regionala globală a tuturor beneficiarilor din grup

5.1.4. Costuri de asistenta suport european: Costurile generale suportate de 1 privind asistenta de suport european vor fi refacturate pe baza de cost plus 5% în funcție de cifra de afaceri externă netă a beneficiarului european in comparatie cu cifra de afaceri externă totală globală a tuturor beneficiarilor europeni

5.2. Documentatia de facturare: Documentatia relevanta privind costurile angajate trebuie sa fie furnizata in orice moment de, in functie de caz, de exemplu in cazul unui audit financiar sau in urma unei solicitari a autoritatilor fiscale locale.

Contractul a fost incheiat pe o perioada de 5 ani si a fost prelungit anual, prevederile sale fiind in vigoare pana la 31.03.2017 cand a fost reziliat.

De asemenea a fost prezentat contractul de prestari servicii incheiat in data de 03.04.2017 intreyy France 1 in calitate de furnizor servicii si societatea yyySRL in calitate de beneficiar prin care s-a prevazut ca va oferi periodic la cererea partii destinatare, toate sau anumite servicii in conditiile mentionate in contract.

Serviciile vor fi oferite prin intermediul vizitelor periodice ale personalului si/sau uneori, prin corespondenta telefonica, prin fax sau alte metode stabilite, cu mentiunea ca vizitele vor fi scurte.

În cuprinsul contractului s-a prevazut ca este responsabilitatea partii emitente sa ofere pentru orice factura remisa detalii specifice pentru baza de calcul a sumei existente si sa includa unde este necesar un sumar al personalului care a oferit serviciile, copii a tuturor facturilor, tuturor registrelor si inregistrarilor care demonstreaza acuratetea informatiilor oferite.

Totodata s-a precizat ca sumele stabilite sunt fara TVA si ca este responsabilitatea ambelor parti sa asigure aplicarea corecta a TVA pentru toate sumele aferente serviciilor furnizate.

În anexa la contract sunt prevazute serviciile pe care le oferă partea emitentă, astfel :

1. Servicii de achiziționare : solicitare de achiziții pentru mașini și echipamente, negocieri cu furnizorii și validarea potențialilor furnizori, monitorizarea achizițiilor de mașini și echipamente, cooperare cu tehnicienii din cadrul filialelor.

2. Servicii financiare : suport pentru activitățile lunare, trimestriale și de final de an.

3. Servicii de control: suport pentru rapoarte lunare, controlul costurilor de producție și a cheltuielilor de capital, calcularea ulterioară a produsului și audit intern, identificarea potențialelor metode de reducere a costurilor și sprijinirea proiectelor.

4. Servicii de estimare a costurilor: realizarea calculelor pentru articole/estimarea costurilor, generarea estimărilor de cost pentru ofertele clienților.

5. Servicii de cercetare și dezvoltare : dezvoltarea și conceperea produselor de ambalare din plastic, evaluarea și optimizarea acestora, simularea diferitelor produse din plastic pentru ambalare pentru a identifica cele mai bune soluții pentru clienți și pentru procesele de producție.

6. Servicii de sănătate și siguranță : consiliere pentru configurația mașinilor, echipamentului și a locurilor de muncă, auditarea, verificarea și aprobarea mașinilor și echipamentului tehnic, realizarea analizei accidentelor și cursuri de instruire pentru evitarea accidentelor.

7. Servicii de marketing : stabilirea și interpretarea studiilor de piață, analiza competiției, stabilirea cerințelor pieței, dezvoltarea conceptelor pentru produs și a noilor strategii de marketing.

8. Servicii din partea managerului de vânzări : persoana de contact pentru clienți pentru soluționarea tuturor întrebărilor tehnice și comerciale, consultanța strategică și tehnică pentru clienți.

9. Servicii din partea de.....mentului juridic: verificarea tuturor contractelor cu clienții și furnizorii, consultanța pentru amendamentele contractelor.

10. Servicii de îmbunătățire și eficientizare: identificarea posibilităților de îmbunătățire în domenii cum ar fi energia, aranjare fabrică, reducerea timpilor proceselor, reducerea rebuturilor, îmbunătățirea calității, dezvoltarea planurilor de implementare a îmbunătățirilor stabilite, monitorizarea și consilierea fabricilor pentru implementarea măsurilor de optimizare.

11. Servicii din partea gestionării grupurilor : identificarea locațiilor optime pentru funcționarea fabricilor, modificarea procedurilor referitoare la producție, administrare, vânzări și dezvoltare, controlul cheltuielilor de capital, gestionarea proiectelor speciale, globale precum și mutarea produsului.

În planul 2 al contractului s-a prevăzut că serviciile oferite de partea emitentă vor fi taxate parțial destinate cu un onorariu bazat pe costurile totale pentru serviciile prestate plus un adaos de 5% și că partea emitentă va păstra rapoarte reale și precise cu detaliile necesare pentru identificarea costurilor aferente furnizării serviciilor.

Împreună cu contractele sus menționate unitatea a mai prezentat și următoarele documente și înregistrări:

- Facturile emise de către yyrepresentand servicii de asistență generală, asistență regională /divizionară, asistență de suport european și alte feluri de servicii ;

- Situații anexe prin care s-au stabilit cheile de alocare care s-au avut în vedere la repartizarea costurilor serviciilor facturate către SC yyySRL.

- Documentatii suport aferenta sumelor facturate de catre catre yyypentru perioada 2013 - 2019 ;

- Situatii din care a rezultat cuantumul sumele facturate in fiecare an reprezentand servicii de asistenta generala, servicii de asistenta regionala/divizionara si alte feluri de servicii - anexa nr.5;

Din documentele prezentate, reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului de servicii, organele fiscale au constatat că au fost prestate servicii de natura :

1.General management: Pentru perioada verificata nu au fost oferite detalii cu privire la aceste servicii prestate, respective cu privire la natura lor sau la persoanele care au executat serviciile.

2.HR - Resurse umane: organizare intalniri anuale a reprezentatilor salariatilor la nivel de grup, intocmire minuta si procese verbale a sedintelor, intocmire model de procedura privind transferul international al salariatilor in cadrul grupului, intocmire proceduri de evaluare a angajatilor din pozitiile cheie, intocmire agenda si verificare prezenta directori la sedinta anuala, stabilire perioada pentru urmatoarea sedinta anuala, intocmire model de raportare anuala a directorilor de RU, concepere formular de audit pentru de.....mentul de resurse umane, intocmire procedura de folosire a aplicatiilor social media in cadrul grupului si implementarea lui, intocmire procedura pentru planul de succesiune, identificarea tinerilor si implementarea lui, centralizarea si actualizarea salariilor echipei de management, organizarea de cursuri pentru echipa de manageri HR, urmarirea evolutiei recrutarii in grup, inclusiv Romania etc.

3.Accounting and financial reporting-Contabilitate și raportari financiare

4.Financial and administrative assistance-Asistenta financiara si administrativa
În acest sens o serie de persoane cu functii de conducere in grup au oferit suport pentru utilizarea unor aplicatii, au raspuns la solicitari, au coordonat activitatea de raportare in sistemul Hyperion, au oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, au colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, au transmis lunar soldul facturilor emise de 1 catre societate, sau ocupat de obtinerea semnaturilor asociatilor yyy pe hotararile AGA necesare desfasurarii activitatii, au transmis lunar ratele de schimb valutar ce trebuie folosite pentru raportarea catre grup, au oferit consultanta si suport pentru intocmirea dosarului preturilor de transfer la nivel de societate, au oferit suport pentru utilizarea aplicatiei folosite la nivel local pentru a face calculatii de cost si simulari de profitabilitate necesare participarii la licitatii organizate de clienti existenti sau potentiali.

De asemenea persoane de conducere din cadrul grupului au oferit îndrumare, asistență, coordonare în raportarea informatiilor financiar contabile, au transmis politici și proceduri, îndrumări, explicații și directive asupra modului în care se derulează procesul de raportare lunară, au transmis informații de calcul dobândă/sold pentru împrumuturi bancare sau pentru refinanțări împrumuturi, au transmis spre informare liste de prețuri de vânzare actualizate trimestrial precum și detalii referitoare la prețul de bază al rășinii luat în calculul prețurilor, etc.

5.Risk management and insurance - Asigurări și management al riscului

În acest sens o serie de persoane cu funcții de conducere în grup au coordonat proiectarea și implementarea polițelor de asigurare, au implementat și monitorizat aplicarea procedurilor privind asigurările, au asigurat managementul incidentelor și solicitărilor de despăgubire, negocierea polițelor de asigurare pe tot grupul GCS, a

limitei de asigurare pentru toate tipurile de bunuri transportate pe durata transportului pentru toate fabricile yyy.

6. Legal and tax - Juridic si taxe

În acest sens o serie de persoane cu functii de conducere in grup au oferit suport in ceea ce priveste problemele juridice ale unității, au acordat asistență în revizuirea de documente din punct de vedere al implicațiilor juridice, au întocmit drafturi sau au revizuit hotărârile AGA si au asigurat dialogul cu asociatii pana la semnarea documentelor necesare în activitatea yyy, au ajutat la întocmirea documentației referitoare la preturile de transfer, s-au ocupat de modificarile din actul constitutiv și au coordonat procesul de transfer al părților sociale, etc.

7. EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranța în muncă

Au întocmit noua procedură de evaluare a angajaților din pozitile cheie, au tinut trainingurile de prezentare a noilor proiecte, au conceput formulare și modele de raportare a obligatiilor de EHS, au coordonat activitatea de sanatate si siguranta in GCS și activitatea managerilor de EHS locali, au oferit consultanță de management pentru orice problemă legată de EHS/proceduri și politici interne, informări, audituri, s-au ocupat de raportarile de EHS lunare pe grup/divizie, evidențe, statistici, centralizare și analizare date, inclusive Romania, au întocmit ghiduri de management, au acordat consultanta legata de determinarea de CO2 in fabrica ,etc.

8. IT - Tehnologia informației

Au asigurat dreptul de acces și consultanță referitor la diverse actiuni intranet, au asigurat suport pentru aplicatiile Symantec Endpoint -SEP, email de exchange, OCS Inventory Agent, GLPI, Intranet, Polycome CMA, VPN, etc.

9. Purchasing - Achizitii

În acest sens o serie de persoane cu funcții de conducere în grup au coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime si mijloace fixe, au informat lunar cu privire la evolutia preturilor de masterbatch, au informat lunar negocierile cu furnizorii de materii prime, au fundamentat si dezvoltat criteriile bugetare cu colaboratorii locali, au creat o retea de comunicare intre directorii de achizitii si logistic, au vizitat fabricile din cadrul grupului, au asigurat directorilor de achizitii a companiilor GCS informatiile asupra procedurii de negociere prin e-auctions (licitatii electronice), etc.

10. Industrial and technological assistance - Asistență industrială și tehnologică

Au acordat suport tehnic pe activitatea de implementare proiecte noi la nivel de grup pe echipamente secundare, suport în rezolvarea problemelor tehnice la mașini, a problemelor de proces, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performanțe mașini, suport la cotații de prețuri, bugetare costuri tehnice si optimizare costuri de fabricatie.

De asemenea persoane de conducere din cadrul grupului au instalat un software dedicat, au oferit suport pentru realizarea bugetului de productie si pentru investitii in masini, au calculat indicatori pentru fabrica de la Timișoara în comparație cu alte fabrici, au aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, au organizat sedinte periodice la nivel de grup cu toti managerii de fabrici pe partea de manufacturing, au coordonat activitatea de management a calitatii pentru yy Closures, au coordonat activitatea managerilor de calitate locali si s-au implicat în găsirea de soluții la orice probleme sesizate de catre fabrici sau clienti, au oferit consultanta de management pentru orice problemă legată de calitate produse și materii prime, au acordat suport pentru investigare reclamații făcute de clienți cu privire la calitatea produselor vandute, etc.

Asistența regională/divizionară - Divizia „yy” din care face parte și yyy

Din înscrisurile prezentate a rezultat că persoane de conducere din cadrul grupului au prestat servicii constând în :

- Suport tehnic și consiliere pe probleme tehnice la clienți, aprobare și testare capace noi, consiliere la negocieri, suport la cotații de preturi, organizare de ședințe și teleconferințe pe probleme tehnice, optimizare aplicare capace ;

- Acordare suport prin trimiterea de informații legate de calitatea capacelor și a partilor componente a matritelor de capace.

- Emitere declarații de conformitate pentru capace utilizate în industria alimentară ;

- Acordare suport pentru efectuare teste materii prime, teste complexe capace efectuate la laboratorul central al grupului, etc;

- Furnizarea de informații referitoare la studii despre performanțele produselor, contribuind la creșterea satisfacției clienților privind performanțelor produselor proprii ;

- Acordarea de suport fabricilor pentru investigații de calitate efectuate de de.....mentele centrale ale grupului, standardizare documente de calitate la nivel de grup, actualizarea specificațiilor produselor;

- Semnarea documentelor pentru închiderea fabricii din Turcia, rezervarea și organizarea ședinței de la Frankental, semnarea documentelor pentru achiziția de mașini în leasing, planificarea și organizarea ședințelor regionale a directorilor generali din regiune, etc.

Față de documentele și înscrisurile prezentate și susținerile contribuabilul verificat, organele de inspecție arată următoarele fapte și aspecte :

- yyySRL a fost supusă unei inspecții fiscale privind modul de determinare a rezultatului financiar pe perioada 2010 - 2015 și în urma inspecției fiscale s-a diminuat pierderea fiscală stabilită și declarată de unitate la 31.12.2015 cu suma lei reprezentând SERVICII DE ASISTENȚA GENERALĂ facturate în baza contractului încheiat în anul 2009, de 1 către yyy yyy, cheltuieli considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, din care pentru perioada 2014 - 2015 suma de lei ;

- Unitatea și-a însușit punctul de vedere și constatările organelor de inspecție fiscală, dovada fiind faptul că nu a contestat decizia de modificare a bazei de impunere și a preluat la 01.01.2016 pierderea fiscală stabilită în urma inspecției fiscale ;

- yyySRL și yyy FRANCE 1 au făcut parte până în luna martie 2016 din grupul de firme și având în vedere relațiile de afiliere existente între cele două societăți, definite la art.7 pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2014 - 2015, s-au avut în vedere prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aplicarea art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

Art.11 : Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se

înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

„Pct 41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.

Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

- Din dosarul prețurilor de transfer prezentat de unitate pentru perioada 2016 - 2019 (pag.43-45) organele de inspecție au constatat că:

„În tranzacțiile desfășurate între societăți independente, compensarea se face luând în considerare funcțiile realizate de către fiecare societate, activele utilizate, precum și riscurile asumate. Prin urmare, pentru a determina dacă tranzacțiile sunt controlate sau necontrolate și ulterior, dacă societățile sunt comparabile, este necesară realizarea unei comparații a funcțiilor acestora, a piețelor, precum și a riscurilor aferente fiecărei societăți.”

Astfel, în dosarul prețurilor de transfer s-a concluzionat că toate funcțiile pe care le vom enumera mai jos, sunt integral indeplinite de catre yyy yyy, respectiv :

- Funcția de preluare și organizare a comenzilor;*
- Funcția de procurare a materiei prime și a ambalajelor necesare;*
- Funcția de planificare a producției;*
- Funcția de fabricare a produselor finite;*
- Funcția de ambalare și depozitare;*
- Funcția de asigurare a calității produselor realizate;*
- Funcția de vânzare;*
- Funcția de transport.*

De asemenea din același dosar (paginile 46-48) a rezultat ca toate riscurile asumate de unitate, respectiv :

- Riscul de livrare a unor produse neconforme;*
- Riscul sanitar;*

- Riscul depășirii termenelor de livrare;
- Riscul de livrare și transport;
- Riscul de schimb valutar;
- Riscul de piață;
- Riscul de neplată/neîncasare.

vor fi suportate de yyySRL, unitate care a dispus și de active corporale și necorporale astfel încât să acționeze ca o unitate independentă capabilă să își desfășoare singură activitatea de producție și vânzare a produselor finite.

În timpul inspecției fiscale organele de inspecție au solicitat conducerii unității verificate să prezinte organigrama de funcționare a unității și fișele posturilor persoanelor cu funcții de conducere pentru a se vedea ce atribuțiuni au acestea și după analizarea acestora a rezultat că la nivelul unității, Directorul general are în subordine un număr de 8 directori/managerei, respectiv Manager producție, Director tehnic/ Responsabil PSI, Manager al sistemelor de management al calității, Manager financiar, Manager resurse umane/Responsabil SSM și mediu, 2 Directori vânzări și Manager achiziții.

Fiecare persoană cu funcție de conducere enumerată mai sus conduce și coordonează activitatea unor compartimente sau servicii unde își desfășoară activitatea alți minim 20 de angajați ai unității care au și ei funcție de conducere și/sau execuție, în acest sens s-a exemplificat : inginer producție, specialist îmbunătățire produse, inginer rețele electrice, specialist îmbunătățire procese, contabil șef, referent, analist calitate, economist, specialist mentenanță, administrator rețea calculatoare, inginer mecanic, manager proiect, șef depozit, etc, persoane care sunt angajate cu carte de muncă pe perioada nedeterminată.

Din fișele posturilor persoanelor cu funcție de conducere a rezultat că aceștia în îndeplinirea sarcinilor de serviciu pentru care sunt remunerați au o serie de responsabilități și atribuțiuni specifice astfel:

Managerul general - conduce unitatea și are responsabilități în ceea ce privește :

- Dezvoltarea afacerii și vânzărilor: găsirea de clienți noi, oportunități pe piață și dezvoltarea afacerii, realizarea planului de vânzări, menținerea unei bune relații cu clienții.

- Îmbunătățirea continuă a activității: atingere bugete, asigurarea performanței afacerii, siguranței calității și igienei, folosirea tehnicilor moderne de SPC, Kaize, TPM, asigurarea păstrării standardelor ISO existente.

- Performanțe financiare: identificarea anticipată a variațiilor negative, reducerea working capital, asigurarea de materii prime și produse finite, control asupra costurilor variabile și atingerea bugetului, pregătire buget și cerințe de capital, pregătește rapoarte la nivel de grup.

- Leadership și dezvoltarea personalului: asigură o comunicare deschisă, planuri de dezvoltarea a personalului, premiază și încurajează atingerea obiectivelor, implementează cele mai înalte standarde de conducere a oamenilor, stabilește planuri de succesiune pentru pozițiile cheie.

- Respecta regulile de mediu, igiena sanatare și securitate a muncii.

Directorul tehnic - elaborează și implementează programele de investiții și realizează în timp util planul de întreținere și are responsabilități în ceea ce privește :

-Asigurarea respectării disciplinei privind proiectarea de tehnica noua, asimilarea de produse si tehnologii noi, implementarea si coronarea proiectelor de investitii aprobate de grup.

-Coordoneaza activitatea de.....mentului tehnic în ceea ce privește calitatea reparațiilor și întreținerii ;

-Propune măsuri și solutii pentru valorificarea la maximum a capacitatilor de productie existente si a modernizarii unor procese de productie ;

-Elaborează planul de investiții și achiziții tehnologice, acorda consultanta si consiliere tehnica directorului general ;

-Urmarește și asigură respectarea regimului tehnologic al fiecărei instalații a realizării la termen și de bună calitate a lucrarilor de reparatii si revizii a instalatiilor si utilajelor.

-Urmarește și asigură incadrarea în consumurile specifice stabilite la energie si combustibili, raspunde de obtinerea de autorizatii pentru investitii, proiecte noi, utilaje.

-Este suport pentru de.....mentul calitate, verifică calitatea produselor, participă impreuna cu managerul de calitate la audituri si propune soluții noi pentru asigurarea calității produselor si rezolvarea reclamatilor .

Managerul de producție - coordonează producția și are responsabilități în ceea ce privește :

-Stabilirea obiectivelor de dezvoltare a de.....mentului, in concordanta cu obiectivele strategice ale firmei ;

-Intocmeste planuri de productie sau planuri operative conform contractelor si comenzilor ;

-Monitorizeaza continuu si controleaza indeplinirea planurilor, supravegheaza realizarea necesarului de productie;

- Asigura folosirea optima a capacitatilor de munca ;

-Hotaraste asupra tehnologiei, conditiilor tehnice, aprovizionarii, conditiilor de lucru ;

-Verifica in permanenta echipamentul de lucru si protectie al personalului din subordine ;

-Aplica si respecta regulile de protectia muncii si a mediului in conformitate cu legislatia in vigoare ;

-Coordonează eficient personalul din subordine si asigura calitatea pregatirii profesionale a angajatilor dinsubordine si a climatului organizational ;

- Asigură respectarea normelor de sanatate, securitate si igiena in munca, a normelor de prevenire si stingere a incendiilor, protecția mediului inconjurator.

Managerul financiar asigură elaborarea și implementarea politicilor economice în scopul eficientizării economice a unității, in conditiile respectării legislatiei in vigoare, precum si a politicilor interne ale concernului si are responsabilități în ceea ce privește :

- Supervizarea tuturor operatiunilor derulate in de.....mentul financiar contabil si se asigura ca toate acestea sunt facute corect si la timp ;

- Coordoneaza procesul de inchidere lunara, analizeaza costurile si pregateste periodic rapoarte pentru sediul central;

-Urmareste indeaproape cheltuielile de capital si planifica reducerea lor, precum si a a cheltuielilor si a iesirilor de bani lichizi ;

- Se asigura de exactitatea inregistrarilor inventarului si de evidenta regulata a stocurilor ;

- Dezvolta si implementeaza masurile de control a costurilor si a unor controale interne adecvate ;

- Conduce echipa financiară și se asigură ca aceasta este motivată pentru a avea performanțe, dezvolta și asista la instalarea și menținerea sistemului financiar de IT.

Directorii de vânzări - asigură elaborarea și implementarea politicilor comerciale în vederea creșterii profitului firmei rezultat din vânzarea produselor firmei, se ocupă de promovarea produselor și are responsabilitati in ceea ce privește :

-Aplicarea strategiilor și procedurilor firmei comunicate de managerul general ;

-Elaborarea de rapoarte dupa vizite și propuneri de soluții tehnice pentru satisfacerea nevoilor clienților ;

-Analiza tendințelor de piață si propune strategii in vederea atingerii obiectivelor de vanzari si profit ;

-Propune integrarea de noi produse in oferta companiei ;

-Elaborarea si implementarea unor programe pentru masurarea si monitorizarea satisfactiei clientilor ;

-Negocierea contractelor de vânzare și monitorizarea respectării obligațiilor contractuale față de clienți ;

-Solutionarea reclamatilor si asigurarea nevoilor clientilor in interesul afacerii ;

-Intocmirea bugetului de vanzari si a previziunilor de vanzari ;

-Dezvoltă analiza financiară și a rapoartelor de vânzări ;

-Vizitează liniile de imbuteliere a clienților și află detalii privind acestea (funcționare, modificare) și cunoaște foarte bine detaliile tehnice ale capacelor ;

Manager resurse umane, asigură elaborarea și implementarea politicilor de resurse umane și are responsabilități in ceea ce priveste :

-Identificarea și asigurarea necesarului de personal si incadrarea acestora in limitele aprobate ;

-Respectarea clauzelor contractuale, orientarea si aintegrarea in unitate a noilor angajati ;

-Elaborează programele de instruire a personalului si identifica nevoile de instruire a personalului ;

-Asigură stabilirea drepturilor salariale si sociale ale angajatilor conform negocierii la angajare, legislatiei in vigoare si a normelor interne ;

-Întocmește documente de personal, declaratii lunare catre institutiile de stat, adeverinte salariat, acte aditionale, etc.;

-Elaborează sisteme specifice de evaluarea a personalului si asigura asistenta managementului in problemel legate de relatiile dintre angajati ;

-Efectuează operatiunile si inregistrările legale in REVISAL si gestioneaza dosarele de personal ;

-Administrează echipamentul individual de protecție și controlul medical ;

-Concepe proceduri si alte documente specifice firmei pe probleme de relații de munca.

Manager achiziții: coordonează de.....mentul de logistică al companiei și derularea activităților legate de achiziția și distribuția bunurilor si are responsabilități în ceea ce priveste :

-Coordonarea tuturor operatiunilor logistice ante si post productie, interfata cu furnizorii, intrarea comenzilor, planificarea materialelor, inventarul materialelor și bunurilor finite ;

-Supervizeaza depozitele, organizează activitatea de expediere catre clientii interni sau externi si conduce toate operatiunile de import-export catre partenerii straini ;

-Optimizează permanent costurile legate de transport si alte formalitati ;

-Elaborează rapoarte de activitate si prognoza cheltuielilor aferente activitatilor de logistica si achizitii ;

-Planifică, coordonează, organizează și controlează activitatea de aprovizionare de la furnizori, asigurandu-se ca stocurile sunt conforme cerintelor de productie si vanzare ;

-Asigură ritmicitatea aprovizionarii si mentine legatura cu furnizorii, urmarind zilnic comenzile catre acestia ;

-Supervizează și coordonează activitatea depozitului si a personalului din subordine, preocupandu-se de imbunatatirea permanenta a pregatirii profesionale si de specialitate a personalului si respectarea procedurilor interne de lucru.

Manager calitate coordoneaza de.....mentul de calitate al companiei, asigurand calitatea produselor si are responsabilitati în ceea ce priveste :

-Revizuirea si actualizarea procedurilor, instructiunilor si metodelor de inregistrare in conformitate cu politica de calitate a companiei ;

-Auditarea controalelor de calitate si a testelor fizice de rutina conform planului de calitate si realizarea de verificari speciale incluzand proiecte de culori noi conform cu detaliile din specificatii, oferind managementului date exacte ;

-Realizarea unui control de rutina si oferirea de detalii corecte de impachetare ;

-Calibrarea instrumentelelor de masura conform planificarilor ;

-Analizarea defectelor produselor, inregistrarea reclamatilor clientilor, intocmirea de rapoarte lunare WCP ;

-Instruirea noilor angajati cu privire la sistemul de calitate al companiei ;

-Organizarea si supravegherea testelor de calitate efectuate pentru produse noi sau variante de produse noi ;

-Se asigura ca sistemul de calitate al companiei intruneste cerintele ISO 9001 si intocmeste si actualizeaza manualul de calitate.

Dupa analiza documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au constatat că :

- serviciile de **asistenta regionala/divizionara** facturate in perioada 2014-30.09.2019 de catre au fost justificate și necesare activitatii de productie a SC yyySRL ;

-serviciile de **asistenta generala** facturate în perioada 2014- 30.09.2019 de catre, nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile a unitatii si nici in beneficiul sau.

Organele de inspectie au constatat că societatea yyy SRL a avut personal calificat si mijloacele materiale și banesti necesare pentru a-si desfasura activitatea de productie si vanzare si nu avea nevoie sa beneficieze de serviciile de asistenta generala facturate de care au fost „*informative si orientative*”, astfel :

În anul 2013 (se precizează, de organele de inspectie, că serviciile facturate în anul 2014 au fost executate în fapt în cursul anului 2013, an în care au si fost inregistrate pe costuri, taxarea inversa efectuandu-se in anul 2014 odata cu

emiterea facturilor de servicii de catre) s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala prestate :

Servicii HR - resurse umane

-Doamna xxx a organizat intalnirea anuala a reprezentantilor salariatilor al nivel de grup din luna mai de la Paris si s-a ocupat de partea administrativa a sedintei, locatie, rezervare hotel, transmitere invitatiei, intocmire minuta si proces verbal al sedintei ;

-Domnul xxx a organizat intalnirea anuala a managerilor de resurse umane la nivel de grup din luna aprilie de la Barcelona, s-a ocupat de agenda intalnirii, a intocmit un model de procedura pentru transferul international al angajatilor, a intocmit minuta sedintei anuale, s-a ocupat de semnarea documentului de delegatie pentru directorul general ;

-Domnul xxx a intocmit si centralizat prezentarile de la sedinta anuala a directorilor de resurse umane de la Barcelona, a stabilit perioada pentru urmatoarea sedinta anuala a directorilor de RU, a stabilit perioada pentru urmatoarea sedinta regionala anuala a directorilor de RU, precum si agenda, a intocmit modelul de raportare anuala a documentelor si a modelului de raportare a obligatiilor de resurse umane, etc

Față de aceste servicii în valoare totală de 13.068 euro facturate de, echipa de inspectie fiscala a apreciat că nu au legatura nemijlocită cu activitatea de productie desfasurata de yyy yyy, în conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane care poate fi oricand informat prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la activitatile desfasurate de persoanele cu functii de conducere sus mentionate.

Accounting and financial reporting-Contabilitate si raportari financiare, Financial and administrative assistance - Asistenta financiara si administrativa:

-Doamna a oferit suport pentru utilizarea unei aplicatii, a raspuns la toate solicitarile, a adus clarificari si a oferit suport pentru rezolvarea problemelor aparute in utilizarea aplicatiei, a trimis informatii din partea headquarter.

-Doamna a coordonat activitatea de raportare in sistemul Hyperion, a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar soldul facturilor emise de 1 catre societate, a transmis lunar ratele de schimb valutar ce trebuie folosite pentru raportarea catre grup, etc.

-Domnul..... s-a ocupat de obtinerea semnaturilor asociatilor yyy pe hotararile AGA necesare desfasurarii activității .

- Domnul xxx a oferit indrumare, asistenta, cooronare in raportaea informatiilor financiar contabile, a transmis politici si proceduri, indrumari, explicatii, directive asupra modului in care se deruleaza procesul de raportare lunara, respectarea acestora, a transmis informatii calcul dobanda/sold pentru imprumuturi bancare sau pentru refinantari imprumuturi, etc.;

Față de aceste servicii în valoare totală de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au legatura nemijlocita cu activitatea de productie desfasurata de yyy yyy, in conditiile in care unitatea verificata are in organigrama de functionare si remunereaza un manager financiar, care la randul sau are in subordine si coordoneaza activitatea contabilului sef, a unui referent si a unui economist.Toate datele și indicațiile pot fi oricând consultate de personalul unității verificate prin intermediul intranetului existent între afiliații grupului.

Legal and tax-Juridic și taxe

Doamna xxxa oferit suport în ceea ce privește problemele juridice ale unitatii, a acordat asistenta in revizuirea de documente din punct de vedere al implicatiilor juridice, a asigurat interfata cu avocatii din Romania pentru schimbarea asociatului majoritar yyy, a intocmit drafturi sau a revizuit hotararile AGA si a asigurat dialogul cu asociatii pana la semnarea documentelor necesare in activitatea yyy.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat cu documente relevante necesitatea lor atata timp cat yyy a angajat costuri si a achitat onorarii si unor avocati din Romania pentru consultanta acordata de acestia.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

Domnul xxx a intocmit noua procedura de evaluare a angajatilor din pozitile cheie, a tinut trainigurile de prezentare a noilor proiecte, a conceput formulare si modele de raportare a obligatiilor de EHS, a coordonat activitatea de sanatate si siguranta în GCS si activitatea managerilor de EHS locali, a oferit consultanta de management pentru orice problema legata de EHS/proceduri si politici interne, informari, audituri .

Față de aceste servicii **in valoare totala deeuro facturate de**, echipa de inspectie fiscala apreciază că nu erau necesare in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane/responsabil SSM si mediu care dispune de calificarea necesara si poate fi oricand informat prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la activitatea SSM si mediu.

Purchasing - Achizitii

-Doamna: a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime, a informat lunar cu privire la evolutia preturilor de masterbatch, a informat trimestrial negocierile cu furnizorii de materii prime, a fundamentat si dezvoltat criteriile bugetare cu colaboratorii locali pentru a orienta si coordona comaniile GCS in intocmirea bugetelor anuale, a vizitat fabricile din cadrul grupului, etc.,

- Domnul xxx: a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS, a creat o retea de comunicare intre directorii de achizitii si logistic in companiile GCS, a organizat sesiuni de analiza a realizarii bugetelor anuale, a impulsionat colaboratorii sa se implice in programe de negociere si saving in cadrul grupului, a vizitat fabricile din cadrul grupului, etc.

- Domnul xxx: a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime, a informat lunar cu privire la evolutia preturilor pentru polimeri si monomeri, a fundamentat si dezvoltat criteriile bugetare cu colaboratorii locali pentru a orienta si coordona companiile GCS în întocmirea bugetelor anuale, a vizitat fabricile din cadrul grupului, etc.,

- Doamna xxx: a asigurat directorilor de achizitii a companiilor GCS informatiile asupra procedurii de negociere prin e-auctions (licitatii electronice), a informat cu privire la evolutia preturilor diferitelor categorii de ambalaje, transporturi, plastic, a coordonat raportarea bugetara si prezentarilor pentru intalnirile de achizitii bianuale, etc

Față de aceste servicii în valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat cu documente relevante necesitatea si oportunitatea lor in conditiile in care unitatea verificata remunerează un manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati, un manager financiar si pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre

afiliatii grupului cu privire la evolutia preturilor pentru polimeri si monomeri, a diferitelor categorii de ambalaje, transporturi, plastic, sau a oricaror probleme legate de achizitii.

Industrial and technological assistance - Asistenta industriala si tehnologica

-Domnul : a acordat suport în rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de proces, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini, suport la cotații de preturi, bugetare costuri tehnice si optimizare costuri de fabricatie, vizite de suport tehnic si training la sediul fabricii ;

-Domnul xxx: a instalat un software dedicat si a oferit training pentru fiecare utilizator, a oferit suport pentru realizarea bugetului de productie si pentru investitii în masini, a calculat indicatori pentru fabrica de la în comparație cu alte fabrici, etc.;

-Domnul xxx: a aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, a aprobat standardizarea achizitiilor de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, interschimbabilitatea si transferul rapid de tehnologii pentru a raspunde cerintelor de vânzări, a aprobat implementare programe reducere consumuri de materiale, a organizat sedinte periodice la nivel de grup cu toti managerii de fabrici pe partea de manufacturing, etc.;

-Domnul: a oferit suport și a aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, a aprobat standardizarea achizitiilor de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, interschimbabilitatea și transferul rapid de tehnologii pentru a raspunde cerințelor de vânzări, a aprobat implementare programe reducere consumuri de materiale, suport la cotații de preturi, bugetare costuri tehnice și optimizare costuri de fabricatie, etc.

Față de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza că nu s-a probat cu documente relevante nici necesitatea și nici oportunitatea lor in conditiile in care unitatea verificată remunereaza un manager productie, care coordoneaza si conduce alti 2 angajati (inginer productie, specialist imbunatatire productie), un director tehnic, un manager financiar si pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la toate probleme tehnice legate de productie.

Organele de inspectie precizează că serviciile facturate în anul 2015 au fost executate in fapt in cursul anului 2014, an in care au si fost inregistrate pe costuri, taxarea inversa efectuandu-se in sa in anul 2015 odata cu emiterea facturilor de servicii și astfel pentru anul 2014 s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistență generală prestate :

Servicii HR - resurse umane

-Doamna xxx a organizat intalnirea anuala a reprezentantilor salariatilor al nivel de grup si s-a ocupat de partea administrativa a sedintei, locatie, rezervare hotel, transmitere invitatiei, intocmire minuta si proces verbal al sedinței ;

-Domnul xxx a conceput formularul de audit pentru de.....mentul resurse umane, a organizat intalnirea anuala a managerilor de resurse umane la nivel de grup din luna februarie din Scotia, a implementat proiectul de evaluare a managerilor de logistica si a intocmit planuri de dezvoltare;

- Domnul xxx a intocmit procedura de folosire a aplicatiilor social media in cadrul grupului si implementarea lui în fabrica yyy, a stabilit perioada si locatia pentru urmatoarea sedinta anuala a directorilor de RU, a intocmit procedura pentru planul de succesiune, identificarea tinerilor si implementarea lor in fabrici.

Fata de aceste servicii în valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au legatura nemijlocita cu activitatea de productie desfasurata de yyy yyy, in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane care poate fi oricand informat prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la activitatile desfasurate de persoanele cu functii de conducere sus mentionate.

Accounting and financial reporting - Contabilitate si raportari financiare

Financial and administrative assistance - Asistenta financiara si administrativa

- Doamna x a coordonat activitatea de raportare în sistemul Hyperion, a oferit consultanță pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar soldul facturilor emise de 1 catre societate, a transmis lunar ratele de schimb valutar ce trebuie folosite pentru raportarea catre grup, etc

- Domnul xxx a oferit îndrumare, asistenta, cooronare in raportarea informatiilor financiar contabile, a transmis politici si proceduri, indrumari, explicatii, directive asupra modului in care se deruleaza procesul de raportare lunară, respectarea acestora, a oferit consultanta si suport pentru intocmirea dosarului preturilor de transfer la nivel de societate.

-Domnul xxxa oferit suport in special pentru utilizarea aplicatiei Internal Control Self Audit, a raspuns la toate solicitarile yyy, aducand clarificari si oferind suport pentru rezolvarea problemelor aparute in utilizarea aplicatiei, a transmis informari din partea headquarter-ului, precum si fisiere de lucru.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza că nu au legatura nemijlocita cu activitatea desfasurata de yyy yyy, in conditiile in care unitatea verificata are in organigrama de functionare si remunereaza un manager financiar, care la randul sau are in subordine si coordoneaza activitatea contabilului sef, a unui referent si a unui economist.Toate datele si indicatiile pot fi oricand consultate de personalul unitatii verificate prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

Legal and tax - Juridic si taxe

-Doamna xxxa oferit suport in ceea ce priveste problemele juridice ale unitatii, a acordat asistenta in revizuirea de documente din punct de vedere al implicatiilor juridice, a asigurat interfata cu avocatii din Romania pentru schimbarea asociatului majoritar yyy, a intocmit drafturi sau a revizuit hotararile AGA si a asigurat dialogul cu asociatii pana la semnarea documentelor necesare in activitatea yyy.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat cu documente relevante necesitatea lor atata timp cat yyy a angajat costuri si a achitat onorarii si unor avocati din Romania pentru consultanta acordata de acestia.

EHS - Mediu inconjurator sanatate și siguranta în munca

Domnul xxx: a intocmit manualulul cu datele și definițiile pentru raportarea lunară de EHS, a adus imbunatatiri si a intocmit manualele pentru procesul de evaluare anuala a angajatilor si a urmarit implementarea lor, a intocmit raportul vizitei la OBRST, cu recomandările de imbunatatirile aferente, a acordat consultanță legata de determinarea de CO2 în fabrică.

Față de aceste servicii în valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu erau necesare în conditiile în care unitatea verificată remunerează un manager resurse umane/responsabil SSM și mediu care

dispune de calificarea necesară și poate oricând consulta manualele elaborate de persoanele cu funcții de conducere EHS de la nivelul grupului prin intermediul intranetului existent între afiliații grupului.

Purchasing - Achiziții

-Doamna xxx: a coordonat activitatea de achiziții și logistica a companiilor GCS în ce privește materiile prime, a informat lunar cu privire la evoluția prețurilor de masterbatch, a informat trimestrial negocierile cu furnizorii de materii prime, a fundamentat și dezvoltat criteriile bugetare cu colaboratorii locali pentru a orienta și coordona companiile GCS în întocmirea bugetelor anuale, a vizitat fabricile din cadrul grupului, etc.,

-Domnul xxx: a coordonat activitatea de achiziții și logistica a companiilor GCS, a creat o rețea de comunicare între directorii de achiziții și logistic în companiile GCS, a organizat sesiuni de analiză a realizării bugetelor anuale, a impulsionează colaboratorii să se implice în programe de negociere și saving în cadrul grupului, a vizitat fabricile din cadrul grupului, etc.

-Domnul xxx: a coordonat activitatea de achiziții și logistica a companiilor GCS în ce privește materiile prime, a informat lunar cu privire la evoluția prețurilor pentru polimeri și monomeri, a fundamentat și dezvoltat criteriile bugetare cu colaboratorii locali pentru a orienta și coordona companiile GCS în întocmirea bugetelor anuale, a vizitat din cadrul grupului, etc.

-Doamna xxx: a asigurat directorilor de achiziții a companiilor GCS informațiile asupra procedurii de negociere prin e-auctions (licitații electronice), a informat cu privire la evoluția prețurilor diferitelor categorii de ambalaje, transporturi, plastic, a coordonat raportarea bugetară și prezentărilor pentru întâlnirile de achiziții bianuale, etc

Fata de aceste servicii în valoare totală de euro facturate de, echipa de inspecție fiscală având în vedere că sunt exact aceleași servicii prestate de aceleași persoane în anul 2013, apreciază că nu s-a probat cu documente relevante necesitatea și oportunitatea lor, în condițiile în care unitatea verificată remunerează un manager achiziții care coordonează și conduce alți 3 angajați, un manager financiar și pot fi oricând informați prin intermediul intranetului existent între afiliații grupului cu privire la informațiile furnizate de persoanele de conducere din cadrul grupului enumerate mai sus.

Industrial and technological assistance - Asistența industrială și tehnologică

-Domnul : a acordat suport în rezolvarea problemelor tehnice la mașini, a problemelor de proces, a facilitat comunicarea cu experții și furnizorii de mașini pentru a minimiza timpii de oprire a mașinilor, suport în implementarea de programe de monitorizare, control și îmbunătățire performanțe mașini, standardizare achiziții de mașini și echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, suport la cotații de prețuri, bugetare costuri tehnice și optimizare costuri de fabricație, vizite de suport tehnic și training la sediul fabricii ;

-Domnul xxx: a instalat un software dedicat și a oferit training pentru fiecare utilizator, a oferit suport pentru realizarea bugetului de producție și pentru investiții în mașini, a calculat indicatori pentru fabrica de la în comparație cu alte fabrici, a oferit suport pentru investiții în mașini și la realizarea bugetului de producție etc.;

-Domnul xxx: a aprobat traininguri tehnice și de evaluare pentru personalul tehnic, a aprobat standardizarea achizițiilor de mașini și echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, interschimbabilitatea și transferul rapid de tehnologii

pentru a raspunde cerintelor de vanzari, a aprobat implementare programe reducere consumuri de materiale, a organizat sedinte periodice la nivel de grup cu toti managerii de fabrici pe partea de manufacturing, etc.;

-Domnul xxx: a coordonat activitatea de management a calitatii pentru yy Closures, respectiv activitatea managerilor de Calitate locali și s-a implicat în găsirea de soluții la orice problemă sesizată de catre fabrici sau clienti. A oferit consultanta de management pentru orice problema legata de calitate produse si materii prime\ customer service\customer satisfaction\audituri etc, a coordonat aplicarea de noi Proceduri de calitate-de Grup, a efectuat revizuii ale rezultatelor de calitate Lean and Quality review ale fabricii, a acordat suport pentru investigatii reclamatii de la Clienti, pentru aprobare/ re aprobarea OEE ca furnizor pentru, a organizat sedintele/trainingurile la care participa persoanele din de.....mentele de Q si CTS locale, s-a implicat in standardizarea raportarii indicatorilor de calitate, a acordat consultanță pentru realizarea QIP -Planului anual de imbunătățire a calității, a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de mangement al calitatii si activitatea de imbunatatire si actualizare a specificatiilor de produse.

-Domnul xxx: a coordonat activitatea de management al calitatii pentru segmentuls, a coordonat activitatea managerilor de Calitate locali, s-a implicat in gasirea de solutii la orice problema sesizata de catre fabrici sau clienti, a oferit consultanta de management pentru orice problema legata de calitate produse speciality, a acordat suport pentru trimiterea de informatii de calitate la nivel de Grup, best practices, instructiuni de calitate.

Față de aceste servicii în valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscală apreciază ca nu s-a probat cu documente relevante necesitatea si oportunitatea lor in conditiile in care unitatea verificata remunerează un manager producție, care coordonează și conduce alți 2 angajați (inginer productie, specialist imbunatatire productie), un director tehnic cu 4 persoane de specilaitate in subordine, un manager financiar si pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la toate probleme tehnice legate de productie.

De asemenea nu se justifica si nici nu sunt necesare serviciile de management a calitatii produselor atata timp cat în organigrama de funcționare a unității se regăsește postul de Manager al sistemelor de management al calității care are insubordine un analist calitate si care sunt remunerati pentru efectuarea de servicii ca cele descrise mai sus ca fiind efectuate de persoane de conducere din grup.

Organele de inspectie precizează că serviciile facturate în anul 2016 au fost executate in fapt in cursul anului 2015, an in care au si fost inregistrate pe costuri, taxarea inversa efectuandu-se in sa in anul 2016 odata cu emiterea facturilor de servicii de catre și astfel în anul 2015 s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generală prestate :

Servicii HR - resurse umane

-Doamna xxx a organizat intalnirea anuala a reprezentantilor salariatilor al nivel de grup si a intocmit minuta si procesul verbal al sedintei ;

-Domnul xxx a organizat intalnirea anuala a managerilor de resurse umane la nivel de grup si a intocmit minuta sedintei, a intocmit un model de procedura pentru transferul international al salariatilor, a intocmit noua procedura de evaluare si dezvoltare a angajatilor din pozitii cheie ;

- Domnul xxx a coordonat procedura privind abaterile disciplinare și a urmarit implementarea ei, a intocmit procedura privind alegerea de avocati în cadrul

grupului și a urmărit implementarea ei, a dezvoltat instrumentul de evaluare pentru managerii de resurse umane și a efectuat o vizită la fabrică în acest sens în luna iunie, a acordat suport pentru întocmirea prezentării de la ședința anuală de resurse umane, a efectuat evaluarea managerului de RU de la yyy.

Fata de aceste servicii în valoare totală de euro facturate de, echipa de inspecție fiscală apreciază că nu are legătură nemijlocită cu activitatea desfășurată de yyy yyy, în condițiile în care unitatea verificată remunerează un manager resurse umane care poate fi oricând informat prin intermediul intranetului existent

între afiliații grupului cu privire la activitățile desfășurate de persoanele cu funcții de conducere sus menționate.

Accounting and financial reporting-Contabilitate și rapoarte financiare

Financial and administrative assistance-Asistență financiară și administrativă

-Doamna x a coordonat activitatea de raportare în sistemul Hyperion, a oferit consultanță pentru managementul disponibilităților la nivel local, a colectat și analizat săptămânal situația încasărilor, plăților și disponibilităților yyy yyy, a transmis lunar soldul facturilor emise de 1 către societate, a transmis lunar ratele de schimb valutar ce trebuie folosite pentru raportarea către grup, etc

-Domnul xxx a oferit îndrumare, asistență, coordonare în raportarea informațiilor financiar contabile, a transmis politici și proceduri, îndrumări, explicații, directive asupra modului în care se derulează procesul de raportare lunară, respectarea acestora, a oferit răspunsuri la diferite spete din activitatea yyy și consultanță și suport pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer la nivel de societate.

-Domnul xxxa oferit suport în special pentru utilizarea aplicației Internal Control Self Audit, a răspuns la toate solicitările yyy, aducând clarificări și oferind suport pentru rezolvarea problemelor aparute în utilizarea aplicației, a transmis informații din partea headquarter-ului, precum și fișiere de lucru.

Fata de aceste servicii în valoare totală de euro facturate de, echipa de inspecție fiscală apreciază că având în vedere că sunt exact aceleași servicii prestate și în anul 2014 și de aceleași persoane, nu se justifică și nici nu au fost necesare în condițiile în care unitatea verificată are în organigrama de funcționare și remunerează un manager financiar, care la rândul său are în subordine și coordonează activitatea contabilului șef, a unui referent și a unui economist, persoane care pot presta servicii de natură celor descrise mai sus.

Toate datele și indicațiile date de persoanele sus menționate, cu funcții de conducere de la nivelul grupului, pot fi oricând consultate de personalul unității verificate prin intermediul intranetului existent între afiliații grupului.

Legal and tax - Juridic și taxe

Doamna xxxa oferit suport în ceea ce privește problemele juridice ale unității, a acordat asistență în revizuirea de documente din punct de vedere al implicațiilor juridice, a asigurat interfata cu avocații din România pentru modificările din actul constitutiv, a întocmit drafturi sau a revizuit hotărârile AGA și a asigurat dialogul cu asociații până la semnarea documentelor necesare în activitatea yyy, a întocmit și distribuit buletinul informativ pe teme juridice, care conține recomandări și informații.

Fata de aceste servicii facturate de care sunt exact aceleași ca în anii precedenți, echipa de inspecție fiscală apreciază că nu erau necesare și oportune atâta timp cât yyya angajat costuri și a achitat onorariile și unor avocați din România

pentru consultanta acordata de acestia iar buletinul informativ pe teme juridice, care contine recomandari si informari, poate fi consultat de catre managerul general al yyysi pe intranetul existent intre afiliatii grupului.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

Domnul xxx : a actualizat politica de EHS pentru yyymania, a intocmit procesul de evaluare EHS „capability mapping” si a urmarit implementarea lui, a oferit consultanta legata de completarea formularului de audit de la ERM legat de mediu, a oferit consultanta legata de completarea formularului pentru evidenta contractorilor, a stabilit

obiective pentru managerii de EHS care trebuiesc regasite in obiectivele personale.

Fata de aceste servicii cu caracter general facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu erau necesare in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane/responsabil SSM si mediu care dispune de calificarea necesara si poate oricand consulta manualele elaborate de persoanele cu functii de conducere EHS de la nivelul grupului prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

Purchasing - Achizitii

- Domnul xxx: a asigurat directorilor de achizitii ai companiilor GCS informatiile asupra producerii de negociere prin e auctions, a asigurat informati privind evolutia preturilor pentru diferite categorii de ambalaje, transporturi, plastic, a coordonat raportarea bugetara si prezentarile pentru intalnirile de achizitii bianuale, etc.

- Doamna xxx: a coordonat proiectul de reducere costuri prin gasirea unor agentii de calatorie care sa poata furniza servicii mai multor fabrici simultan, cu costuri mai mici, a transmis informatii privind evolutia preturilor pentru diferite categorii de ambalaje, transporturi, plastic, a efectuat analize de pret pe diverse segmente de materiale pentru a oferi managementului yyy informatii valide, corecte si complexe astfel incat negocierile cu furnizorii sa fie in avantajul yyy ;

- Domnul xxx : a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS, a creat o retea de comunicare intre directorii de achizitii si logistic in companiile GCS, a organizat sesiuni de analiza a realizarii bugetelor anuale, a impulsionat colaboratorii sa se implice in programe de negociere si saving in cadrul grupului, a vizitat fabricile din cadrul grupului, etc.

- Domnul xxx : a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime, a informat lunar cu privire la evolutia preturilor pentru polimeri si monomeri, a fundamentat si dezvoltat criteriile bugetare cu colaboratorii locali pentru a orienta si coordona comaniile GCS in intocmirea bugetelor anuale, a vizitat fabricile din cadrul grupului, etc.,

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala avand in vedere ca sunt exact aceleasi servicii prestate de aceleasi persoane in anul 2014, apreciaza ca nu s-a probat cu documente relevante si credibile necesitatea si oportunitatea lor, in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati, un manager financiar si pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la informatiile furnizate de persoanele de conducere din cadrul grupului, enumerate mai sus.

Industrial and technological assistance - Asistenta industriala si tehnologica

- Domnul xxx: a acordat suport in rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de proces, a facilitat comunicarea cu expertii si furnizorii de masini

pentru a minimiza timpul de oprire a masinilor, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini, standardizare achizitii de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, suport la cotationi de preturi, bugetare costuri tehnice si optimizare costuri de fabricatie, vizite de suport tehnic si training la sediul fabricii ;

- Domnul xxx: a instalat un software dedicat si a oferit training pentru fiecare utilizator, a oferit suport pentru realizarea bugetului de productie si pentru investitii in masini, a efectuat calcul de capacitate pentru fiecare tip de capac si recomandari de comenzi intre companii, a oferit suport pentru realizarea bugetului de productie si pentru investitii in masini/matrite, calcul indicatori pentru fabrica de la in comparatie cu alte fabrici, etc.;

- Domnul xxx: a coordonat aplicarea de noi proceduri de calitate de grup, a efectuat revizuri ale rezultatelor de calitate Lean and Quality review ale fabricii, a acordat suport pentru investigatii reclamatii de la Clienti, a organizat sedintele/training-urile la care participa persoanele din de.....mentele de Q si CTS locale, s-a implicat in standardizarea raportarii indicatori calitate, a acordat consultanta pentru realizarea QIP -Planul anual de imbunatatire a calitatii, a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de management al calitatii si activitatea de imbunatatire si actualizarea specificatiilor de produse, s-a implicat in solutionarea reclamatiiilor catre furnizorii de materii prime, etc..

- Domnul xxx: a coordonat activitatea de management al calitatii pentru segmentuls, a coordonat activitatea managerilor de Calitate locali, s-a implicat in gasirea de solutii la orice problema sesizata de catre fabrici sau clienti, a oferit consultanta de management pentru orice problema legata de calitate produse speciality, a acordat suport pentru trimitrerea de informatii de calitate la nivel de Grup, best practices, instructiuni de calitate.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, avand in vedere ca sunt aceleasi servicii de anul trecut executate de aceleasi persoane din conducerea grupului, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat necesitatea si oportunitatea lor in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager productie, care coordoneaza si conduce alti 2 angajati (inginer productie, specialist imbunatatire productie), un director tehnic cu 4 persoane de specialitate in subordine, un manager financiar si pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la toate probleme tehnice legate de productie.

De asemenea nu se justifica si nici nu sunt necesare serviciile de management a calitatii produselor atata timp cat in organigrama de functionare a unitatii se regaseste postul de Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate si care sunt remunerati pentru efectuarea de servicii ca cele descrise mai sus ca fiind efectuate de persoane de conducere din grup.

În anul 2016 (organele de inspectie precizează ca serviciile facturate in anul 2017 au fost executate in fapt in cursul anului 2016, an in care au si fost inregistrate pe costuri, taxarea inversa efectuandu-se in anul 2017 odata cu emiterea facturilor de servicii) s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala prestate :

Servicii HR - resurse umane

- Doamna xxx : s-a ocupat de organizarea conferintei de HR anuala, de actualizare si centralizare evidenta la nivel de grup, s-a ocupat de urmarirea

completarii sistemului centralizat cu posturile vacante din grup, de evidentele sharesave la care au participat si angajatii yyy;

- Domnul xxx : s-a ocupat de centralizarea si actualizarea salariilor echipei de management, a organizat cursuri pentru echipa manageri HR, s-a ocupat proiecte de recrutare si de dezvoltarea, a facut audit HR ;

- Domnul xxx : s-a ocupat de organizarea/prezentarile care se vor tine la conferinta anuala HR, s-a ocupat de evidenta numarului de personal pentru tranzitie la yy, s-a ocupat de tranzitia la yy.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au legatura nemijlocita cu activitatea desfasurata de yyy yyy, nu au fost necesare si oportune deoarece unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane care poate fi oricand informat prin intermediul

intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la activitatile desfasurate de persoanele cu functii de conducere sus mentionate si de asemenea unitatea a achitat sume de bani unor firme romanesti pentru recrutare de personal.

Accounting and financial reporting - Contabilitate si raportari financiare

Financial and administrative assistance - Asistenta financiara si administrativa

- Doamna x a coordonat activitatea de raportare in sistemul Hyperion, a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar soldul facturilor emise de 1 catre societate, a transmis lunar ratele de schimb valutar ce trebuie folosite pentru raportarea catre grup, etc

- Domnul xxx a oferit indrumare, asistenta, coonare in raportarea informatiilor financiar contabile, a transmis politici si proceduri, indrumari, explicatii, directive asupra modului in care se deruleaza procesul de raportare lunara, respectarea acestora, a oferit raspunsuri la diferite spete din activitatea yyy si a coordonat alinierea la cerintele noului grup yy in urma achizitiei.

- Domnul xxxa oferit suport in special pentru utilizarea aplicatiei Internal Control Self Audit, a raspuns la toate solicitarile yyy, aducand clarificari si oferind suport pentru rezolvarea problemelor aparute in utilizarea aplicatiei, a transmis informari din partea headquarter-ului, precum si fisiere de lucru.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca avand in vedere ca sunt exact aceleasi servicii prestate si in perioada 2014 - 2015 si de aceleasi persoane, nu se justifica si nici nu au fost necesare in conditiile in care unitatea verificata are in organigrama de functionare si remunereaza un manager financiar, care la randul sau are in subordine si coordoneaza activitatea contabilului sef, a unui referent si a unui economist, persoane care pot presta servicii de natura celor descrise mai sus.

Toate datele si indicatiile date de persoanele sus mentionate, cu functii de conducere de la nivelul grupului, pot fi oricand consultate de personalul unitatii verificate prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

Legal and tax - Juridic si taxe

Doamna xxxa oferit suport in ceea ce priveste problemele juridice ale unitatii, a adus clarificari juridice, a ajutat la intocmirea documentatie referitoare la preturile de transfer, s-a ocupat de modificarile din actul constitutiv si a coordonat procesul de transfer al partilor sociale.

Fata de aceste servicii in valoare totala de lei facturate de, care sunt cu caracter general si informativ, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu erau necesare si oportune atata timp cat yyya angajat costuri si a achitat onorarii si unor avocati din Romania pentru consultanta acordata de acestia.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx : s-a ocupat de raportarile de EHS lunare pe grup, evidente, statistici, centralizare si analizare date, inclusiv Romania, a acordat consultanta privind tranzitia la standardul 45001, s-a ocupat de organizarea safety week, a coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse, a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, a actualizat politica de EHS pentru yyymania, etc.

- Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici si a prezentat 55 de informari detaliate despre accidente produse in alte fabrici, cu analize referitoare la cauze, masuri de implementat pentru evitarea repetarii evenimentelor de acest tip, informari esentiale si pentru yyy, pentru a preintampina posibile accidente de munca, experienta negativa a altor fabrici este transformata astfel in invataminte pozitive pentru yyy.

Fata de aceste servicii cu caracter general facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu erau necesare in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager resurse umane/responsabil SSM si mediu care dispune de calificarea necesara si poate oricand consulta informatiile intocmite de persoanele cu functii de conducere EHS de la nivelul grupului prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

Purchasing - Achizitii

-Domnul xxx: a coordonat raportarile lunare, anuale pe categorii de achizitii, verificari de risc si oportunitati ;

-Doamna xxx: a coordonat actiunile de negociere pentru ambalaje si transport la nivel de grup, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata de carton, a negociat discounturile anuale, a prezentat strategia grupului la intalnirile bianuale ;

-Domnul xxx: a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS, a creat o retea de comunicare intre toti angajatii care lucreaza in domeniul achizitiilor, a organizat intalniri bianuale pentru planificarea bugetelor de achizitii si pentru analizarea realizarilor, a organizat sesiuni de training in tehnici de negociere, politici

comune pentru termene si conditii de negociere si urmarire a furnizorilor

-Domnul xxx : a urmarit permanent preturile de achizitii pentru materiile prime si le-a comunicat lunar catre companiile din grup, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata si a negociat necesarul pe trimestre iar in cazul participarii yyy la licitatii, cereri de cotation venite de la potentiali noi clienti sau clienti actuali dar cu produse noi, a furnizat catre yyy preturi de materii prime altele decat cele in uz, necesare pentru calcule de cost ale produselor, etc.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu au fost necesare si oportune, in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati, un manager financiar care pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la informatiile furnizate de persoanele de conducere din cadrul grupului, enumerate mai sus.

Industrial and technological assistance - Asistenta industriala si tehnologica

- Domnul xxx: a acordat suport privind managementul aplicatiei 8D pentru rapoarte investigatii calitate ale fabricilor care produc specialitati in cadrul grupului, pentru investigatii de calitate ale capacelor specialitati, suport pentru clarificarea cerintelor de calitate de la clienti.

- Domnul x : a acordat suport in rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de proces, a facilitat comunicarea cu expertii si furnizorii de masini pentru a minimiza timpii de oprire a masinilor, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini, standardizare achizitii de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, suport la cotationi de preturi, bugetare costuri tehnice si optimizare costuri de fabricatie, vizite de suport tehnic si training la sediul fabricii ;

- Domnul xxx: a aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, a aprobat standardizarea achizitiilor de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea, interschimbabilitatea si transferul rapid de tehnologii pentru a raspunde cerintelor de vanzari, a aprobat implementare programe reducere consumuri de materiale, a organizat sedinte periodice la nivel de grup cu toti managerii de fabrici pe partea de manufacturing, etc.;

- Domnul xxx: a acordat suport pentru investigatii reclamatii de la clienti si furnizorii de materie prima, suport pentru analiza rezultatelor indicatorilor de calitate, rapoarte de calitate la nivel de grup, a organizat sedintele/training-urile periodice cu directorii de calitate, a acordat suport pentru rapoarte si declaratii trimise la clienti, a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de management al calitatii si activitatea de imbunatatire si actualizarea specificatiilor de produse, a acordat suport pentru monitorizarea performantei furnizorilor de materii primes, etc.

Fata de aceste servicii in valoare totala de euro facturate de, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat necesitatea si oportunitatea lor in conditiile in care unitatea verificata remunereaza un manager productie, care coordoneaza si conduce alti 2 angajati (inginer productie si specialist imbunatatire productie), un director tehnic cu 4 persoane de specialitate in subordine, un manager financiar si pot fi oricand informati prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului cu privire la toate probleme tehnice legate de productie.

De asemenea nu se justifica si nici nu sunt necesare serviciile de management a calitatii produselor atata timp cat in organigrama de functionare a unitatii se regaseste postul de Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate si care sunt remunerati pentru efectuarea de servicii ca cele descrise mai sus ca fiind efectuate de persoane de conducere din grup.

Începand cu perioada aprilie 2017 - marie 2018, urmare a faptului ca yyya devenit membra a grupului yy, unitatea verificata a precizat ca din punct de vedere al structurii grupului, yyyface parte din cluster-ul GCS, divizia si de.....mentele centrale de la nivel de grup sunt echivalentul fiecarui de.....ment din yyy, respectiv : Vanzari, Resurse Umane, Achizitii, Tehnic, etc si isi desfasoara activitatea in beneficiul tuturor fabricilor din grup, coordonand activitatea managerilor locali (exemplu: manager vanzari local este subordonat pe linie functionala managerului general de vanzari de la nivel de grup)

Pentru justificarea serviciilor facturate de 1 reprezentand servicii management - asistenta generala, conducerea unitati verificate a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mail-uri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Referitor la serviciile de cluster GCS, s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala - management prestate :

yy center

-Domnul xxx : coordoneaza activitatea de.....mentelor financiare dar si ofera suport pentru entitatile din GCS Central yyy (din care face parte si yyy) atat pe parte operationala cat si pe parte de management.

Principalele activitati in relatie cu yy pentru anul 2017 au fost coordonarea activitatii de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, distribuirea de informatii venite de la grup, oferirea de suport in activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directa in colectarea de informatii de la nivel central si din alte structuri ale grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, aducerea de clarificari cerintelor de bugetare, previziune, planificare venite de la grup, asistenta in construirea bugetului, previziunii, planului, revizuieste bugetul, previziunile, planul impreuna cu conducerea yyy.

A coordonat proiectul de integrare in grupul yy, in urma achizitiei grupului GCS de catre yy si ofera consultanta si support in intocmirea raportarilor catre asociatii yyy si catre top management-ul din GCS, respectiv aduce completari la cerintele de raportare ale grupului, coordoneaza activitatea de raportare catre grup, construieste rapoarte care sa ilustreze cat mai fidel situatiile.

- Doamna xxx : a coordonat actiunile de negociere de plati la nivel de grup, a stabilit termenele de plata pe toate categoriile de plati - materii prime, ambalaje, transport, a urmarit evolutia anuala a preturilor si a negociat discounturile anuale, etc. ;

Industrial and technical assistance - Asistenta industriala si tehnica

- Domnul : a acordat suport in rezolvarea problemelor tehnice la masini, a problemelor de proces, a facilitat comunicarea cu expertii si furnizorii de masini pentru a minimiza timpii de oprire a masinilor, suport in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini, standardizare achizitii de masini si echipamente cu scopul de a maximiza productivitatea,etc ;

- Domnul xxx: decident si controlor in implementarea de programe de monitorizare, control si imbunatatire performante masini si indicatori de performanta, a aprobat traininguri tehnice si de evaluare pentru personalul tehnic, etc ;

-Domnul xxx: a acordat suport pentru informatii documente calitate afisate pe intranetul grupului, a acordat suport pentru optimizare capacitati disponibile in grup pentru productia de capace , a coordonat programul de urmarire a productiei de capace intre fabrici din interiorul grupului,etc ;

-Domnul xxx : a acordat suport referitor la tratarea reclamatilor catre furnizorii de materie prima, pentru analiza rezultatelor indicatorilor de calitate, rapoarte de calitate la nivel de grup, a organizat sedinte periodice cu directorii de calitate, a acordat suport pentru rapoarte si declaratii trimise la clienti, a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de management al calitatii si activitatea de imbunatatire si actualizarea specificatiilor de produse, a acordat suport pentru monitorizarea performantei furnizorilor de materii prime, etc.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx: s-a ocupat de organizarea safety week pe grupa oferit consultanta pentru introducerea noului instrument de raportare catre grup, a coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse, a facut informari si recomandari

in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, s-a ocupat de raportarile EHS lunare pe grup, a actualizat politica de EHS pentru yyymania, etc.

-Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, cu analize referitoare la cauze, masuri de implementat pentru evitarea repetarii evenimentelor de acest tip.

Legal and tax - Juridic si taxe

- Doamna xxx: a oferit suport in ceea ce priveste problemele juridice ale unitatii, raspunzand prompt la solicitarile yyy, a acordat asistenta in revizuirea de documente din punct de vedere al implicatiilor juridice, a asigurat interfata cu avocati din Romania pentru schimbarile necesare in actul constitutiv.

Purchasing - Achizitii

- Doamna xxx: a coordonat actiunile de negociere pentru ambalaje si transport la nivel de grup, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata de carton, a negociat discounturile anuale, a prezentat strategia grupului la intalnirile bianuale, adica exact serviciile executate si in anii precedenti ;

Reporting, financial and administrative

- Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management in valoare totala de 143.813 euro facturate de pentru perioada aprilie 2017 - martie 2018, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat necesitatea si oportunitatea acestora deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, 8 persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, fiecare, respectiv :

- Director general ;
- Manager productie care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;
- Director tehnic cu 7 persoane de specialitate in subordine;
- Manager financiar care are in subordine un contabil sef, referent si economisti ;
- Manager resurse umane/specialist SSM si mediu ;
- Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate ;
- Manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;

Organele de inspectie mentioneaza ca marea majoritate a acestor servicii se repeta, au caracter general si de indrumare si pot fi accesate rapid prin intermediul intranetului existent intre afiliatii grupului.

Pentru justificarea serviciilor facturate de 1 in perioada aprilie 2018 - martie 2019, reprezentand servicii management - asistenta generala, conducerea unitatii verificate a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mail-uri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Referitor la serviciile de cluster GCS, s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala- management prestate :

yy center

- Domnul xxx : a coordonat activitatea de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, distribuirea de informatii venite de la grup, oferirea de suport in activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directa in colectarea

de informatii de la nivel central si din alte structuri ale grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, aducerea de clarificari cerintelor de bugetare, previziune, planificare venite de la grup, asistenta in construirea bugetului, previziunii, planului, revizuieste bugetul, previziunile, planul impreuna cu conducerea yyy.

A coordonat proiectul de integrare in grupul yy, in urma achizitiei grupului GCS de catre yy (la fel ca si in perioada precedenta).

De asemenea a oferit consultanta de afaceri folosindu-se de experienta grupului yy la a carui informatii are access (informatii referitoare la evolutia preturilor materiilor prime, evolutia preturilor de vanzare, a oferit asistenta privind activitatile de cost reduction conform guideline yy, s-a implicat in construirea strategiei yyy in relatie cu clientii care au pus presiuni asupra preturilor, a fost coordonator pentru procesul de Internal control, a sfatuit managementul yyy in privinta modului de prezentare a informatiilor catre terti acestia fiind potentiali clienti, clienti existenti care solicita renegocieri de preturi, chiar si catre top management-ul yy).

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx: s-a ocupat de organizarea safety week pe grup, a coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse.

-Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici, actualizare date cu personal EHS, implementare format raportare accidente si reguli de conducere preventiva, etc.

Purchasing - Achizitii

- Doamna xxx: s-a implicat in actiunile de negociere de preturi si contracte pentru ambalaje si transport, a urmarit evolutia lunara a preturilor pe piata de carton si a negociat necesarul pe tipuri, a prezentat strategia grupului legata de aprovizionare si a coordonat alinierea yyy la strategia grupului.

Reporting, financial and administrative

- Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management facturate de pentru perioada aprilie 2018 - martie 2019, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat necesitatea si oportunitatea acestora deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, fiecare, respectiv :

- Director general ;
- Manager productie care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;
- Director tehnic cu 7 persoane de specialitate in subordine;
- Manager financiar care are in subordine un contabil sef, referent si economisti ;
- Manager resurse umane/specialist SSM si mediu ;
- Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate ;
- Manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;

Pentru justificarea serviciilor facturate de 1 in perioada aprilie 2019 - septembrie 2019 in valoare totala de euro, reprezentand servicii management - asistenta generala, conducerea unitati verificate a pus la dispozitia organelor de

inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mail-uri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Referitor la serviciile de cluster GCS, s-au semnalat urmatoarele aspecte cu privire la serviciile de asistenta generala - management prestate :

yy center

- Domnul xxx: a coordonat activitatea de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, distribuirea de informatii venite de la grup, oferirea de suport in activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directa in colectarea de informatii de la nivel central si din alte structuri ale grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, aducerea de clarificari cerintelor de bugetare, previziune, planificare venite de la grup, asistenta in construirea bugetului, previziunii, planului, revizuieste bugetul, previziunile, planul impreuna cu conducerea yyy.

De asemenea a oferit consultanta de afaceri folosindu-se de experienta grupului yy la a carui informatii are acces (informatii referitoare la evolutia preturilor materiilor prime, evolutia preturilor de vanzare, a oferit asistenta privind activitatile de cost reduction conform guideline yy, s-a implicat in construirea strategiei yyy in relatie cu clientii care au pus presiuni asupra preturilor, a fost coordonator pentru procesul de Internal control, a sfatuit managementul yyy in privinta modului de prezentare a informatiilor catre terti acestia fiind potentiali clienti, clienti existenti care solicita renegocieri de preturi, chiar si catre top management-ul yy, respectiv a prestat exact aceleasi servicii ca si in perioada precedenta.

EHS - Mediu inconjurator sanatate si siguranta in munca

- Domnul xxx : s-a ocupat de organizarea safety week pe grup, a coordonat auditurile si a urmarit actiunile propuse.

- Domnul xxx: a facut informari si recomandari in comparatie cu evenimente produse in alte fabrici si a prezentat 55 de informari detaliate despre accidente produse in alte fabrici, cu analize referitoare la cauze, masuri de implementat pentru evitarea repetarii evenimentelor de acest tip, informari esentiale si pentru yyy, pentru a preintampina posibile accidente de munca, experienta negativa a altor fabrici este transformata astfel in invataminte positive pentru yyy (exact serviciile prestate si in perioada 2016 - martie 2017)

Reporting, financial and administrative

- Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management in valoare totala de euro facturate de pentru perioada aprilie - septembrie 2019, echipa de inspectie fiscala apreciaza ca nu s-a probat necesitatea si oportunitatea acestora deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, asa dupa cum s-a aratat si pentru perioadele precedente.

Astfel, dupa analizarea documentelor si inscrisurilor puse la dispozitie, enumerate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca exista o suprapunere in ceea ce priveste serviciile care pot si trebuie prestate de personalul cu functie de conducere angajat al SC yyySRL, care deriva din obligatiile lor de serviciu si serviciile de asistenta generala in valoare totala de lei facturate de 1, servicii cu

caracter general, prestate prin corespondenta sau in timpul unor vizite scurte, de persoane cu functii de conducere la nivelul grupului - anexa nr.3

Din analiza anexelor la facturi a rezultat ca in acestea este inregistrata descrierea serviciilor cu titlu general si valoarea totala a serviciilor, fara a se specifica in mod concret serviciile efectiv prestate in fiecare perioada fiscala, timpul alocat acestor servicii, volumul lucrărilor in cauza, tarifele pe fiecare serviciu in parte si fara a se preciza in mod concret aportul fiecarui compartiment in totalul costului prevazut in contract, neputand fi astfel identificate elemente foarte importante cum ar fi cantitate, tarif, valoare, etc.

Organele de inspectie precizează ca pentru managementul general (parte a serviciilor de asistenta generala), desi acest serviciu are o pondere mare in cadrul serviciilor facturate de, respectiv au fost facturate servicii in valoare totala de euro, nu au fost prezentate nici un fel de documente din care sa rezulte efectuarea prestatiei sau natura serviciilor.

Asa dupa cum s-a probat mai sus, documentele prezentate nu justifica necesitatea serviciilor de asistenta generala, avand in vedere ca acestea contin date cu caracter general, in cea mai mare parte corespondenta purtata prin e-mail intre anagajatii prestatorului si angajatii SC yyySRL, multe dintre ele fara relevanta fata de obiectul contractului, nefiind precizate valoarea totala a contractului si defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, o descriere cuantificata a sarcinilor si neexistand un calendar de implementare, respectiv nu au rezultat beneficii rezultate ca urmare a achizitionarii acestor servicii.

Astfel, organele de inspectie arată ca in perioada 2014 - 2019, in care contribuabilul verificat a beneficiat de aceste servicii de asistenta generala :

- nu s-a constatat cresterea semnificativa a cifrei de afaceri, dimpotriva aceasta s-a plafonat in jurul cifrei de milioane lei ;
- nu s-a obtinut profit, dimpotriva s-a inregistrat numai pierdere contabila si fiscala, astfel ca la 31.03.2019 pierderea fiscala de recuperat declarata de unitate a fost de..... lei, conform declaratiei privind impozitul pe profit intocmita de unitate ;
- nu a avut loc o simplificare a organigramei unitatii sau scaderea numarului total de angajati sau a numarului persoanelor cu functie de conducere angajate ;

Evolutia cifrei de afaceri, a rezultatului financiar inregistrat de unitate si a numarului mediu de angajati a fost urmatoarea :

An	Cifra de afaceri	Pierdere neta	Numar angajati
2014	47
2015	47
2016	-	48
2017	-	51
2018	-	51
30.09.2019	-	47

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca yysă exercite dreptul de deducere a taxei, are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în beneficiul sau si in folosul operațiunilor sale taxabile.

Organele fiscale menționează că prestarea efectivă a serviciilor de asistenta generala și necesitatea efectuării acestora trebuie să fie demonstrate ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

În cazul acestor achiziții de servicii de asistență generală, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, yyy trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale

taxabile, iar indiferent de probele (dovezile) aduse, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Simpla deținere a unor facturi care conțin informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, obligația de justificare revenind SC yyySRL care a achiziționat serviciile respective.

Faptul că SC yyya prezentat contracte de prestări servicii și o corespondență purtată pe mail cu prestatorul, în baza căroră a înregistrat în evidențele contabile facturi de servicii de asistență generală, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, urmare a celor arătate mai sus nerezultând ca serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său.

Mai mult, echipa de inspecție subliniază, în ceea ce privește aceste servicii de asistență generală, din documentele prezentate de SC yyySRL nu rezulta dacă informațiile puse la dispoziție de prestator au fost implementate în activitățile de exploatare, în ce au constatat, dacă s-au adus îmbunătățiri procesului de exploatare în sensul eficientizării acestuia, respectiv dacă s-a simplificat organigrama societății urmare a angajării acestor servicii.

În acest sens este și interpretarea dată de Înalta Curte de Casație și Justiție a României care în deciziile sale a subliniat obligația contribuabilului de a proba efectuarea serviciilor și legătura acestora cu activitatea curentă a contribuabilului.

Astfel, în speta este aplicabilă Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, unde se stipulează că :

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Asa după cum a rezultat din organigrama de funcționare și din fișele posturilor persoanelor cu funcție de conducere angajate, societatea yyy yyy SRL a dispus de personal calificat și de resurse materiale și banesti pentru a-și asigura servicii de asistență generală și nu era necesar și oportun ca să îi factureze servicii de asistență generală de lei, (pentru care s-au aplicat mecanismul taxării inverse a

TVA), deoarece in perioada 2014 - 2019 unitatea a inregistrat constant pierdere contabila si nu a avut loc o crestere semnificativa a cifrei de afaceri sau o simplificare a organigramei unitatii si implicit o reducere a numarului persoanele angajate cu functie de conducere la yyySRL.

Societatile yyySRL si yysunt in relatii de afiliere, dar in acelasi timp societati independente din punct de vedere fiscal, avand coduri diferite de inregistrare fiscala, conduc evidente contabile separate si intocmesc declaratii fiscale, stabilindu-si fiecare drepturile si obligatiile ce decurg din calitatea de persoana impozabila.

Justificarea necesitatii angajarii acestor servicii nu este fondata, in conditiile in care societatea yyySRL angajeaza in mod individual costuri cu salariatii proprii si cu servicii interne, iar documentele prezentate nu justifică faptul că achizițiile de servicii au fost efectuate în plus față de relația juridică de afiliere.

In dosarul preturilor de transfer s-a concluzionat ca toate functiile de productie si vanzare sunt integral indeplinite de catre yyysi ca toate riscurile asumate de unitate vor fi suportate de yyySRL, unitate care a dispus si de active corporale si necorporale astfel incat sa actioneze ca o unitate independenta capabila sa isi desfasoare singura activitatea de productie si vanzare a produselor finite.

Sunt incidente si prevederile legale mentionate anterior, din care rezulta ca „între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă”

yyynu a probat cu documente relevante, ca aceste servicii au fost necesare, oportune si in folosul operatiunilor sale taxabile, rezultand ca aceste servicii de asistenta generala au fost facturate de 1 exclusiv din cauza relatiei juridice de afiliere pe care o are ca filiala.

Mai mult, chiar in contractul incheiat intre parti se stipuleaza ca „Serviciile vor fi de natura informativa si consultative si vor fi furnizate in prezent si spontan doar pe baza prezentului contract....Serviciile vor fi furnizate de personalul prin intermediul corespondentei, telefonului sau a altor mijloace disponibile de comunicatie insa pot fi furnizate si la locatia beneficiarului sau in alt loc solicitat de beneficiar” si atunci daca aceste servicii au doar rol informativ si consultativ, nu rezulta ca au fost necesare si in folosul operatiunilor taxabile a SC yyySRL.

Organele de inspectie arata in ce au constat serviciile prestate asa dupa cum au fost prezentate de contribuabilul verificat, respectiv exemplifica o mica parte din prestatiile efectuate de prin intermediul persoanelor de conducere din cadrul grupului, asa dupa cum au rezultat ele din corespondenta purtata pe mail, astfel :

Anul 2014

Domnul xxx - vice presedinte EHS si resurse umane a intocmit procedura de folosire a aplicatiilor social media in cadrul grupului si implementarea lui in fabrica yyy si conform corespondentei purtata pe mail unul din serviciile prestate a fost urmatorul mesaj :

“Dragilor,

După o perioadă extinsă de consultare cu privire la proiectul de politică de utilizare a rețelelor sociale și având în vedere comentariile făcute de dvs., este atașată o copie actualizată a politicii grupului, care va fi publicată pe intranet de JM în zilele următoare.

Este imposibil să găsești o formă de cuvinte care să satisfacă toate locațiile. Prin urmare, în funcție dețară, vă rugăm să modificați această politică, astfel încât termenii din cadrul acesteia să îndeplinească cerințele legislative locale. Cu toate acestea, aceasta nu este o invitație deschisă de a aduce modificări de ansamblu la această politică de grup, iar substanța politicii de grup trebuie să rămână intactă și ușor de recunoscut ca o variantă locală a politicii de grup.

După ce ați creat propria variantă locală a politicii de grup, vă rugăm să o trimiteți lui JM, care este proprietarul procesului. va începe să te alerge până la sfârșitul acestei luni.

Toate cele bune Ian”

Domnul xxx : Sourcing Director.....a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime - Polimer si conform corespondentei purtata pe mail unul din serviciile prestate a fost urmatorul mesaj :

„Dragilor,

În urma solicitării Fridolin, găsiți mai jos (și atașate) plățile din 2014 pe care vi le aplicați în fiecare lună.

Notă: Nu ezitați să împărtășiți acest lucru cu de.....mentul dvs. financiar.

Toate cele bune,”

Doamna xxx - Sourcing Director GCS a asigurat directorilor de achizitii a companiilor GCS informatiile asupra procedurii de negociere prin e-auctions (licitatii electronice) si conform corespondentei purtata pe mail unul din serviciile prestate a fost urmatoarea conversatie :

“Dragilor,

..... caută noi oportunități de achiziții comune între companiile PAI. Au ales rechizite de birou pentru a concentra evaluarea oportunității.

Prin urmare, ni s-a cerut să furnizăm informații despre cheltuielile cu furnizarea de birouri.

Informație cerută :

▪ *Copia contractelor (dacăexistă)*

▪ *Date anuale privind volumele (cod articol, desemnare articol, ambalare, preț unitar fără TVA, rată TVA, cantitate facturată în ultimele douăsprezece luni, condiții de livrare și costuri)*

Pentru a limita activitatea de colectare a datelor, acestea sugerează să solicităm datele direct de la furnizori. Sunt anexate un șablon de cerere de date și un proiect de corespondență pentru furnizori.

Ați putea, vă rog, să colectați datele și să mi le trimiteți pentru consolidare până la 24 februarie.”

Doamna xxx - Sourcing Director GCS a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime Liner si conform corespondentei purtata pe mail, unul din serviciile prestate a fost urmatorul mesaj :

*„Toata lumea,
Vă rugăm să găsiți prețurile atașate pentru martie pentru căptușelile pentru băuturi.*

Toate cele bune, xxx”

Domnul xxx - Project Manager GCS Manufacturing: a instalat un software dedicat si a oferit training pentru fiecare utilizator, a oferit suport pentru investitii in masini si la realizarea bugetului de productie si conform corespondentei purtata pe mail unele din serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

„Ca urmare a apelului de săptămâna trecută, găsiți atașat o codificare propusă pentru produsul generic și dimensiunea și stilul în băuturi. În scurt timp voi trimite o invitație la apel, astfel încât să putem revedea împreună săptămâna viitoare.

Salutari,xxx”

...

„Care toti,

Vă mulțumim pentru participarea la întâlnirea de astăzi.

Mai jos este minuta intalnirii:

...

„Dragilor,

Vă rugăm să găsiți atașat Raportul de fabricație KPI din luna mai (revizuirea

1).

Rețineți că toate fișierele specifice site-ului / regiunii sunt postate pe Intranet.

Salutari, xxx”

Anul 2015

Doamna xxx - Asistenta vicepresdinte EHS a organizat intalnirea anuala a reprezentantilor salariatilor al nivel de grup si a intocmit minuta si procesul verbal al sedintei si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

„Dragilor,

Forumul European din 2015 va avea loc în zilele de 7, 8 și 9 iulie 2015, la Paris.

Locul și detaliile logistice vor fi confirmate în timp util.

Ai putea te rog,

• confirmați numele delegatului (delegatilor) pentru site-ul dvs.

• informați delegatul (delegatele) cu privire la datele de mai sus

Dacă aveți întrebări, vă rugăm să ne anunțați.”

.....

„Dragă,

Sper că sunteți bine.

Vă rugăm să găsiți atașat

procesul-verbal al Forumului European.

Vă rog, să transmiteți minutele către

Vă mulțumim pentru ajutor și dacă aveți întrebări, nu ezitați să mă contactați

Domnul xxx - Vice Presedinte Finance and Tax a oferit indrumare, asistenta, coordonare in raportarea informatiilor financiar contabile, a transmis politici si proceduri, indrumari, explicatii, directive asupra modului in care se deruleaza

procesul de raportare lunara si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

„Dragilor,

Vă rugăm să găsiți atașat pachetul de buget RFC315 / 2016 Excel, precum și recuperările Excel.

Așa cum s-a menționat în instrucțiunile distribuite vineri, 31 iulie, a fost creat un șablon „Expunere la Forex”, astfel încât să capteze expunerea fiecărei BU la monede străine, dacă există.

Vă rugăm să rețineți, de asemenea, că șablonul „MfgKPI's” include acum următorii doi indicatori MISEHS: „Timp de oprire al mașinii de turnare” și „Timp de oprire a matrițelor”.

.....

„Dragilor,

Ca în fiecare an, avem un program strâns în august pentru a publica rezultatele consolidate din iulie.

Vă rugăm să vă asigurați că trimiteți toate documentele la prânz (CET) conform calendarului atașat, astfel încât să putem publica rezultatele consolidate din iulie pe 7 august închiderea activității (a 5-a zi de deschidere), ora Parisului.”

Domnul xxx- Senior Financial Controller a oferit suport în special pentru utilizarea aplicației Internal Control Self Audit și conform corespondentei purtata pe mail serviciul prestat a fost urmatorul mesaj :

„Salut,

Veți găsi cifrele datoriei care trebuie luate în considerare pentru buget. Nimic nu s-a schimbat în comparație cu datele trimise anterior. La data scadentă a plăților dobânzilor (mai și noiembrie), vă rugăm să vă asigurați că declarați sumele în numerar și nu împotriva COFRA2.

Nu ezitați să mă contactați dacă aveți întrebări.”

Doamna xxx- Legal Adviser a oferit suport în ceea ce privește problemele juridice ale unitatii, a acordat asistenta în revizuirea de documente din punct de vedere al implicațiilor juridice, a întocmit și distribuit buletinul informativ pe teme juridice, care conține recomandări și informații și conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

“Bună,

Sper ca acest e-mail vă găsește bine.

Vă rugăm să găsiți atașate cele 2 pagini semnate de Laurent Rivoire și xxx. Originalele sunt pe cale să vă fie trimise în atenție.”

.....

“Dragilor,

Sper că acest e-mail vă va găsi bine.

Vă rugăm să găsiți atașată cea de-a unsprezecea ediție a Buletinului informativ juridic, pe care aș fi recunoscător dacă ați fi în cascadă, după caz.

Vă rugăm să rețineți : Buletinul informativ este destinat numai scopurilor interne și nu ar trebui să fie difuzat în afara GCS.

Nu ezitați să ne anunțați dacă doriți ca Legal să atingă subiecte specifice.”

Domnul xxx - Sourcing Services Manager a asigurat directorilor de achiziții ai companiilor GCS informațiile asupra producerii de negociere prin e auctions și conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatorul mesaj:

“BunăD

Astept sa ma suni.

Btw. Am creat licitație electronică cu liniile de transport pe care le-ați menționat.

Iată linkul: <https://esourcing.scanmarket.com/event/events.aspx?id=134197>

Domnul xxx - VP a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS, a creat o retea de comunicare intre directorii de achizitii si logistic in companiile GCS si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

“FYI la noi prețuri mai mici.

Vă rugăm să vă asigurați că capturați în SOC.”

.....

“Toata lumea,

Nu sunt sigur dacă Herbert v-a copiat în aceste ultime informații de la Ineos (cu o zi înainte de momentul în care au spus că va fi trimis - un semn pozitiv)

Conform analizei Herbert „Producția așa cum a fost planificată în septembrie de INEOS va acoperi nevoile noastre, din câte văd, dar nu există încă nici o garanție.

Dacă totul se va împlini, vom fi acoperiți până la săptămâna 41 Minim.

Am observat că Iwan a trimis un mail de vânzător în această dimineață (atașat) pentru a-l conduce pe Pepsi co-qual din Borealis. Vă rugăm să profitați de această oportunitatea cum și să vă asigurați că acțiunile noastre locale sunt efectuate cu clientul cel mai curând pentru a ne permite să reducă riscul asupra Ineos pe termen scurt.

Acum Herbert este în vacanță timp de 2 săptămâni și se întoarce miercuri dacă între timp aveți vreo problemă urgentă, vă rugăm să mă contactați.”

Domnul xxx : Director de calitate a coordonat aplicarea de noi proceduri de calitate de grup si s-a implicat in standardizarea raportarii indicatori calitate si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

“Dragilor

Vă rugăm să găsiți atașat procesul-verbal al situației inițiativelor L&Q. Pentru a fi mai eficient în urmărirea activităților, am pus direct planurile de acțiuni în fișa inițiativelor L&Q.

Ca de obicei, vă mulțumim din nou pentru implicare și abordare foarte pozitivă. Foarte apreciat. Majoritatea acțiunilor par sub control.

Nu există observații mari doar faptul că o mare parte a planului de îmbunătățire a calității se bazează pe implementarea testerului de scântee și a detectorului de metale, așa că vă rog să nu pierdeți timp.

Foarte bine că începeți să lucrați sistematic cu 8D, dar nu le puteți închide așa cum este acum. Toți pașii nu sunt îndepliniți și ar trebui să investigați mai multe detalii (5De ce). Acesta este un punct pe care îl vom discuta în următoarea mea vizită, de exemplu pentru cazul deschis Ultimo.

Aștept raportul pe care îl veți primi de la ultima întâlnire MSC, dar s-a decis că toate liniile care produc cu un capac cu grosimea plăcii superioare <1,2 mm trebuie să fie echipate cu un detector de metale înainte de sfârșitul lunii iunie.”

.....

“Dragilor,

Vă rugăm să găsiți atașat procedura actualizată pe care am analizat-o împreună în cadrul ultimei noastre întâlniri de calitate: GCS-Q-SOP-007: Planul de control al băuturilor.

Ca de obicei, acest SOP este postat pe intranet.

Noile puncte sau modificări față de prima versiune sunt în albastru.
Mai avem o treabă de făcut pentru a finaliza și regula fin unele controale, în special testul micro-biologic.

Între timp, ceea ce sa convenit este standardul.

La dispoziția dumneavoastră pentru întrebări.”

Procedura totalizeaza 22 de pagini de instructiuni.

Extras pt exemplificare:”

Anul 2016

Doamna xxx- Legal DVISER a ajutat la intocmirea documentatie referitoare la preturile de transfer si conform corespondentei purtata pe mail serviciul prestat a fost urmatorul mesaj :

“Bună Helen,

Sper ca acest e-mail vă găsește bine.

După cum puteți citi mai jos, entitatea Rom este supusă unui audit fiscal.

Ați avea numărul de identificare fiscală al tuturor drepturilor GCS?

Vă mulțumim anticipat pentru ajutor.”

Domnul xxx - Director calitate a acordat suport privind managementul aplicatiei 8D pentru rapoarte investigatii calitate ale fabricilor care produc specialitati in cadrul grupului si conform corespondentei purtata pe mail o parte din serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

“Stimate rețea de calitate,

Vă rugăm să rețineți că aplicațiile 8D și instrumentele de raportare 8D nu vor funcționa între orele 11:00 și 13:00 CET pe 15 ianuarie.

Baza de date SQL va fi migrată la alta pentru a îmbunătăți experiența utilizatorului de către echipa IT.

Vă rugăm să faceți cascadă în propria organizație, după cum este necesar.”

.....

“Dragi Irem și Ismael,

Sper că te simți bine de la apelul nostru de acum 2 săptămâni.

Veți găsi analiza IRTF atașată cu rezultate suplimentare (analiza MB) definite încadrul întâlnirii noastre anterioare.

Aceste rezultate suplimentare confirmă prima noastră concluzie:

yyy a folosit materialul corect (BasellMoplen HP501H).

Vârfurile mici observate între 1500 și 2000 cm-1 pe spectrul capacelor Ultimo sunt legate de culoarea roșie MB.

Nu ezitați pentru întrebări”

Domnul xxx - Director calitate a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de mangement al calitatii, documente calitate, specificatii capace, proceduri de grup si conform corespondentei purtata pe mail serviciul prestat a fost urmatorul mesaj :

“Dragilor,

În urma ultimei noastre întâlniri de calitate, găsiți atașată ultima versiune a Planului de control al calității băuturilor.GCS-Q-SOP-007.

Această ultimă versiune este postată pe sistemul intranet. <http://gcsintranet/corporate/quality/yy/StandardProcedureprocedure>

La dispoziția dumneavoastră dacă sunt necesare clarificări”

Procedura contine 25 de pagini cu detalii tehnice. Pt a ilustra:”

De asemenea echipa de inspecție atrage atenția că, in cuprinsul primului contract incheiat (valabil pana la 31.03.2017) s-a prevazut ca este responsabilitatea

partii emitente, respectiv a 1 sa ofere pentru orice factura remisa detalii specifice pentru baza de calcul a sumei existente si sa includa unde este necesar un sumar al personalului care a oferit serviciile si copii a tuturor registrelor si inregistrarilor care demonstreaza acuratetea informatiilor oferite, fapt care nu s-a intamplat, respectiv, acestea nu au fost prezentate in totalitate organelor de inspectie fiscala, pe motiv ca necesita traducerea in limba romana a unui volum enorm de mare de documente si inscrisuri, fapte care presupun un mare consum financiar si de timp.

Si in planul 2 al contractului incheiat cu 1 in 03.04.2107 (valabil pentru perioada 01.04.2017 - 30.09.2019) s-a prevazut ca partea emitenta va pastra rapoarte reale si precise cu detaliile necesare pentru identificarea aferente furnizarii serviciilor, dar din documentatia pusa la dispozitie nu rezulta acest lucru.

Rezulta astfel ca serviciile de asistenta generala facturate de in perioada 2014 - 2019 in valoare totala de lei, si pentru care s-a aplicat mecanismul taxarii inverse a TVA, respectiv s-a dedus si colectat TVA in suma de lei - anexa nr.3, nu au fost achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale unitatii si nici in beneficiul sau deoarece nu s-a constatat cresterea semnificativa a cifrei de afaceri a unitatii, obtinerea de profit, simplificarea organigramei unitatii sau scaderea numarului persoanelor cu functie de conducere angajate si nici nu s-a probat ca serviciile puse la dispozitie de prestator au fost implementate in activitatile de exploatare si se regasesc in costul de productie al produselor fabricate de SC yyySRL.

In speta pentru perioada 2014 - 2015 sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) și alin.(2) lit. a) și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 297, alin. (1), (4) lit. (a) și art 299 alin. (1) lit. (a), (b) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016 :

“art. 145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2)Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :

a) operațiuni taxabile;”

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);(...)”

După 01.01.2016 : Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296; art. 299
Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

Prin deducerea TVA aferenta achizitiei acestor servicii de asistenta generala care nu au fost destinate unor operatiuni taxabile si nici nu au fost utilizate in interesul unitatii, nu au fost respectate prevederile legale mentionate anterior.

In fapt, pentru perioada 2014 - 2015, yyySRL nu are drept de deducere a TVA in suma de lei, aferenta acestor achizitii intracomunitare de servicii de asistenta generala in valoare totala de..... lei, deoarece nu a justificat faptul ca serviciile au fost utilizate in beneficiul sau si in folosul operatiunilor sale taxabile asa cum am prevede art.145, alin.(2), lit.a) si art.146 alin (1) litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar este obligata la plata TVA in Romania, in suma de lei deoarece potrivit art.150 alin.(2) din Codul fiscal, persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei - anexa nr.3

In conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Codul fiscal persoana impozabila inregistrata conform art.153, va evidenta in decontul prevazut la art.156^2, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art.145-147^1, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art.150, alin.(2) - (6).

Pentru serviciile de asistenta generala achizitionate intracomunitar, inregistrate in evidenta contabila si pentru care nu s-a facut dovada ca au fost utilizate in beneficiul unitatii, yyySRL, inregistrata in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, nu a efectuat plata taxei la organele fiscale, ci a evidenciat in decontul de TVA taxa aferenta, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, insa taxa este deductibila in limitele si in conditiile stabilite la art.145 - 147^1 din Codul fiscal.

Asadar, in speta nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.145 si art.146 din Codul fiscal privind dreptul de deducere a TVA si astfel SC yyySRL trebuie sa colecteze TVA in suma de lei, fiind persoana obligata la plata TVA in Romania, dar nu are drept de deducere a TVA aferenta achizitiei unor bunuri care nu au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si nici in beneficiul ei.

Pentru perioada 2016 - 2019, yyySRL nu are drept de deducere a TVA in suma de lei aferenta acestor achizitii intracomunitare de servicii de asistenta generala in valoare totala de lei, deoarece nu a justificat faptul ca serviciile au fost utilizate in beneficiul sau si in folosul operatiunilor sale taxabile asacum am prevede art. 297 alin.(4), lit.a) si art.299 alin (1) litera a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dar este obligata la plata TVA in Romania, in suma de lei deoarece potrivit art.308 alin.(1) din Codul fiscal, persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei - anexa nr.3

In conformitate cu prevederile art.326, alin.(2) din Codul fiscal persoana impozabila inregistrata conform art.316, va evidientia in decontul prevazut la art.323, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art.297-301, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art.307, alin.(2) - (6).

Pentru serviciile de asistenta generala facturate de 1 in perioada 2016 - 2019, inregistrate in evidenta contabila si pentru care nu s-a facut dovada ca au fost utilizate in beneficiul unitatii, yyySRL, inregistrata in scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal, nu a efectuat plata taxei la organele fiscale, ci a evidenciat in decontul de TVA taxa aferenta, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, inasa taxa este deductibila in limitele si in conditiile stabilite la art.297 - 299 din Codul fiscal.

Asadar, in speta nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.297 si art.299 din Codul fiscal privind dreptul de deducere a TVA si astfel aceasta trebuie sa colecteze TVA in suma de lei , fiind persoana obligata la plata TVA in Romania, dar nu are drept de deducere a TVA aferenta achizitiei unor bunuri care nu au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si nici in beneficiul ei.

In determinarea TVA stabilita suplimentar, in afara temeiurilor legale anterior amintite, au fost avute in vedere si urmatoarele prevederi legale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

- art.6 alin.(1): „(1) Organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege si să adopte solutia întemeiată pe prevederile legale, precum si pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii”

- art.7 alin (2) si (3): “(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale...”

(3) Organul fiscal este îndreptătit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte “

- art. 10 alin (1) si (2): “(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.*”

- art.72: *„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabil -Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare ”*

- art.73: *„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale -(1) Contribuabilul/platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

și din Legea nr.82/1991 a contabilitatii, republicata :

- art.6) alin. (1): *“Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate dobindind astfel calitatea de document justificativ “ ;*

(2) *Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.*

În conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu prevederile legale sus mentionate, pentru perioada 2014 - 30.09.2019, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma de lei si au stabilit suplimentar TVA in suma de lei, aferenta achizițiilor intracomunitare de servicii de asistenta generala facturate de yy, deoarece yyySRL nu a dovedit cu documente justificative relevante că poate proceda la exercitarea dreptului său de deducere a taxei pe valoarea adăugată, simpla întocmire a unor facturi (pentru a reliefa indeplinirea conditiilor de forma), încheierea unor contracte si prezentarea unor sumarizari care sunt de fapt corespondente purtate pe mail cu alti angajati din grup, nu poate constitui o condiție de fond suficientă pentru a demonstra că aceste servicii de asistenta generala au fost efectiv prestate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale unitatii verificate.

Spetei sunt aplicabile și următoarele prevederi legale:

-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și cmpletările ulterioare, art. 11, alin. 1;

-HG nr. 44/2004 art. 11, alin. 2, pct. 41;

-art. 7, lit. c) pct. 21 c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1. În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra modului de stabilire de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei, reprezentând servicii de asistență generală de management efectuate de către yy1(persoană afiliată) și ajustărilor în sumă de lei, ajustări efectuate ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, în condițiile în

care argumentele și documentele invocate de contestatar nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

III.1.A) Cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de..... lei

În fapt, societatea yyySRL (O.O.E) si-a inceput activitatea in anul 1998 si a facut parte din divizia a grupului multinational yy. Societatea a realizat o gama variata de capace si dopuri pentru flacone PET, in baza codului CAEN 2222 "Fabricarea articolelor de ambalaj din material plastic".

O.O.E. a facut initial parte din grupul GCS si a fost achizitionata de grupul tt in luna martie 2016.

Activitatea societatii s-a desfasurat la sediul social din comuna, judetul, in hala de productie proprietate a societatii. Capacele din plastic pentru PET-uri sunt destinate in principal imbuteliatorilor de bauturi carbogazoase sau plate precum si industriei berii. Aproape 95% din productia totala se adreseaza industriei bauturii, iar 5% sunt capace personalizate pentru industria produselor de uz casnic.

Produsele obtinute de catre societatea verificata sunt comercializate in principal pe piata interna dar si pe cea externa.

In vederea desfasurarii activitatii de productie societatea a detinut personal specializat, respectiv ingineri productie, operatori asistent, specialist mentenanta, specialist imbunatatire proces, analist calitate, manager productie).

Contabilitatea a fost organizata si condusa in compartimente distincte (financiar, resurse umane/contabilitate), societatea a detinut personal specializat, respectiv, referenti, economisti, contabil sef, manager financiar, manager resurse umane, manager general).

Pentru realizarea procesului tehnologic societatea a detinut mijloacele fixe necesare: sisteme alimentare granule mase plastic, linie continua, imprimat dopuri Tampoprint, sistem complet de asigurare a calitatii, masini de injectat mase plastice, moara regranulare liner, dispozitive testare cu vacuum, matrite, etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2016-septembrie 2019, societatea a înregistrat și dedus cheltuieli reprezentând achiziții de servicii de asistenta generala - management, în baza unor documente ce nu sunt de natură sa justifice necesitatea și prestarea în fapt a acestora, achiziții efectuate de la yy1, persoană afiliată cu societatea petentă.

De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt înregistrate în evidența contabilă în analiticile contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti".

Între societatea yyySRL, in calitate de beneficiar, și yy France (.....), în calitate de furnizor servicii, au fost încheiate 2 contracte de servicii în data de:

- 01.09.2009 valabil până la 31.03.2017, în contract s-a prevazut ca va furniza servicii de „Asistenta generala” si „Asistenta divizionara/regionla” și
- 03.04.2017 prin care s-a prevazut ca 1 va oferi periodic la cererea partii destinatare, toate sau anumite servicii in conditiile mentionate in contract.

Organele de inspecție au constatat că in contractele incheiate intre parti se stipuleaza ca „Serviciile vor fi de natura informativa si consultative si vor fi furnizate in prezent si spontan doar pe baza prezentului contract....Serviciile vor fi furnizate de personalul prin intermediul corespondentei, telefonului sau a altor mijloace disponibile de comunicatie insa pot fi furnizate si la locatia beneficiarului sau in alt loc solicitat de beneficiar”.

Serviciile vor fi oferite prin intermediul vizitelor periodice ale personalului si/sau uneori, prin corespondenta telefonica, prin fax sau alte metode stabilite, cu mentiunea ca vizitele vor fi scurte.

In cuprinsul contractului, s-a prevazut ca este responsabilitatea partii emitente sa ofere pentru orice factura remisa detalii specifice pentru baza de calcul a sumei existente si sa includa unde este necesar un sumar al personalului care a oferit serviciile, copii a tuturor facturilor partilor terte a caror costuri au fost facturate direct catre emitent si copii a tuturor registrelor si inregistrarilor care demonstreaza acuratetea informatiilor oferite.

Din contractul încheiat în 2009 între yyy și, reiese că serviciile de asistență generală de management se referă la următoarele domenii:

- Management general (General Management)
- Resurse umane (HR)
- Contabilitate și raportări financiare (Accounting and financial reporting)
- Asistență financiară și administrativă (Financial and administrative assistance)
- Asigurări si management al riscului (Risk management and insurance)
- Juridic și taxe (Legal and tax)
- Mediu înconjurător sănătate și siguranță în muncă (EHS)
- IT
- Achiziții (Purchasing)
- Asistență industrială și tehnologică (Industrial and technological assistance).

Serviciile prestate în baza contractului încheiat în data de 03.04.2017, se referă la:

- Servicii de achiziționare
- Servicii financiare
- Servicii de control
- Servicii de estimare a costurilor
- Servicii de cercetare și dezvoltare
- Servicii de sănătate și siguranță
- Servicii de marketing
- Servicii din partea managerului de vânzări
- Servicii din partea de.....mentului juridic
- Servicii de îmbunătățire și eficientizare
- Servicii din partea gestionării grupurilor

Organele de inspecție fiscală au constatat că yyySRL a fost supusă unei inspectii fiscale privind modul de determinare a rezultatului financiar pe perioada 2010 - 2015 si in urma inspectiei fiscale s-a diminuat **pierderea fiscala** stabilita si declarata de unitate la 31.12.2105 cu suma lei reprezentand SERVICII DE ASISTENTA GENERALA facturate in baza contractului incheiat in anul 2009, de 1 catre yyy yyy, cheltuieli considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, din care pentru perioada 2014 - 2015 suma de lei ;

Societatea si-a insusit punctul de vedere si constatarile organelor de inspectie fiscala, dovada fiind faptul ca nu a contestat Decizia de modificare a bazei de impunere si a preluat la 01.01.2016 pierderea fiscala stabilita in urma inspectiei fiscale .

Organele de inspecție exemplifica concret si prezinta niste mostre de servicii de asistenta generală-management prestate de, prin e-mail, astfel:

Pentru anul fiscal modificat 2017 - 31.03.2018

Domnul xxx - Director financiar GCS a coordonat activitatea de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, a distribuit informatii venite de la grup, a oferit support in activitatea de bugetare, previziune, planificare prin implicare directa in colectarea de informatii de la nivel central si din alte structuri ale grupului cu care yyy are legaturi comerciale si informationale, etc si conform corespondentei purtata pe mail o parte din serviciile prestate au constat in urmatoarele mesaje :

“Dragilor,

Am făcut câteva mici modificări la sablonul de prognoză si am adăugat o foaie pentru rezultatul flash (preliminar) datorat pe WD3 (joi viitoare). Foile de calcul sunt protejate, dar fără parolă.

Vă rugăm să utilizați acest fisier în viitor pentru Prognoză lunară (MMF anterioară) și trimiterea rezultatului preliminar. Ar trebui să fie același fisier pentru ambele, deoarece foaia Flash se referă la prognoză.

Deoarece consolidăm aceste fisier prin macro, vă rugăm să păstrați convenția de nume („05” = Cod Cognos, „AAAA” = An, „MM” = Lună; Exemplu pentru Bender = „FC_Flash_DE0516_2017-04.xlsx”) si nu modificați formatul sau numele foilor (aceasta se aplică si fisierelor SOC).Intrarea este în k LC (1000 din moneda locală).

I-am cerut lui X termenele de raportare si prognoză lunară a site-ului, dar nu am primit încă feedback. Voi reveni la tine odată ce a confirmat.

Dacă aveți întrebări sau observati o eroare, vă rugăm să ne anunțati.

Mulumesc si să aveți un weekend frumos.

Salutări,

xxx”

.....

“Dragilor,

Am verificat cu X - pe baza cifrelor de la Y avem lumină verde pentru a seta B2 pe starea „Ready”.

Salutări,

xxx”

(...)

Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling, etc si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au constat in urmatoarele mesaje :

“Bună Z,

Sunt sigur că nu ati uitat, ci doar pentru a vă asigura încă o dată,

Este planificat transferul de 2 milioane de euro pentru săptămâna viitoare?

Mulumiri

Salutari,

C BUN”

“Buna C

Vă rugăm să rețineti că 2M € au fost trimisi astăzi în contul bancar OEE.

Anunță-mă când îl primești.

Salutari, Z”

“Bună Z,

Avem banii în contul nostru acum.

Mulumesc,

Salutari,

C BUN”

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Domnul xxx - Director financiar GCS a coordonat activitatea de bugetare, previziune si intocmirea planului de afaceri, a distribuit informatii venite de la grup, etc, si conform corespondentei purtata pe mail unele din serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje:

“Dragilor,

aici câteva clarificări suplimentare cu privire la această cerere:

• Marja brută ar trebui să însemne „contributia netă” în Cognos P&L (egală cu marja de contributie GCS anterioară = vânzări mai puțin costurile variabile). După cum se menționează în instrucțiuni, „cea mai bună estimare” este OK în cazul în care nu este disponibilă nicio evaluare efectivă.

• Dacă un produs este vândut mai multor „clienți” în cadrul unei „grup” (client de top), atunci vă rugăm să afișați primele 5 articole pe fiecare grup și să nu faceți diferența de „client” (client = grup). Acest lucru se aplică în principal produselor standard pentru băuturi.

• În cazul în care un client nu este inclus în lista de clienți, vă rugăm să folosiți propria referință de client.

Salutări / Salutări,

xxx”

.....

“Dragilor,

vă rugăm să consultați mailul de la Pter de mai jos. Trebuie să oferim o prezentare pentru întâlnirea divizională cu PWC, care acoperă agenda atasată pe site. Ca referință, prezentarea de la sfârșitul semestrului este atasată, ar trebui să fie o scurtă enunțare a subiectelor cheie din 2017/18. Vă rugăm să includeți și o scurtă referință la fondul de rulment și fluxul de numerar.

În cazul în care aveți articole excepționale sau orice alt eveniment semnificativ, vă rugăm să adăugați și un comentariu la acest lucru.

Vă rog să-mi trimiteți feedback-ul cel târziu până COB mâine (joi).

Multe mulțumiri în avans.

Gruß / Salutări,

xxx”

Doamna xxx - Director Ambalaje&Transport a urmărit evoluția lunară a prețurilor pe piața de carton și conform corespondentei purtate pe mail unul din serviciile prestate a constatat în următorul mesaj :

“Salut D,

La mulți ani la fel și tie:

Nou acord cu XX este negociat în prezent. Sunt sigur că vor exista comunicări în jurul acestuia, cândva fi semnat un nou contract

În ceea ce privește rabatul 2018/2019 - o voi lăsa pe Tsă confirme.

În ceea ce privește creșterile de preț, găsiți atasat index EUWID actualizat.

Prețurile au scăzut de curând - nu mă aștept să crească din nou.

Salutari

x
Manager de aprovizionare”

Doamna x: a oferit consultanta pentru managementul disponibilitatilor la nivel local, a colectat si analizat saptamanal situatia incasarilor, platilor si disponibilitatilor yyy yyy, a transmis lunar situatia soldului de cash pooling, etc si conform corespondentei purtata pe mail unul din serviciile prestate a constatat in urmatorul mesaj.

“Bună C

Vă rugăm să găsiți rezolutia semnată atasată

Astept în continuare un feedback cu privire la limite, dar nu cred că ar putea fi o problemă.

Da, vă rugăm să semnați contractul ING si să le trimiteti o scanare pentru a putea începe implementarea”

Salutari

Z”

Organele de inspecție subliniază că, desi in contractele incheiate s-a prevazut ca in cazul unui control efectuat la yyy aceasta trebuie sa puna la dispozitia autoritatilor fiscale pentru orice factura remisa detalii specifice pentru baza de calcul a sumei existente si copii a tuturor registrelor si inregistrarilor care demonstreaza acuratetea informatiilor oferite, acest lucru nu s-a intamplat, respectiv acestea **nu au fost prezentate in totalitate organelor de inspectie fiscala, pe motiv ca necesita traducerea in limba romana a unui volum enorm de mare de documente si inscrisuri, fapte care presupun un mare consum financiar si de timp și in planul 2 al contractului incheiat cu 1 in 03.04.2107 (valabil pentru perioada 01.04.2017 - 30.09.2019) s-a prevazut ca partea emitenta va pastra rapoarte reale si precise cu detaliile necesare pentru identificarea costurilor aferente furnizarii serviciilor, dar din documentatia pusa la dispozitie nu rezulta acest lucru.**

De asemenea, pentru serviciile prestate de persoane nerezidente afiliate contribuabilului analiza se efectuează în funcție de părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii avându-se în vedere și comentariile la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

Urmare a celor aratate mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că, cheltuiala cu serviciile de asistenta generala - management facturate de in perioada 2016 - 30.09.2019 in valoare totala de..... lei - anexele nr.4-5 la RIF - nu a fost efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice a yyySRL deoarece nu s-a constatat cresterea semnificativa a cifrei de afaceri a unitatii, obtinerea de profit, simplificarea organigramei unitatii sau scaderea numarului persoanelor cu functie de conducere angajate si nici nu s-a probat ca serviciile puse la dispozitie de prestator au fost implementate in activitatile de exploatare si se regasesc in costul de productie al produselor fabricate de SC yyySRL.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, cum este cazul de față costurile de administrare, management, sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau daca în pretul bunurilor si

valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative, ceea ce nu este cazul în situația de față.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestări de servicii de asistență generală achiziționate de yyy SRL de la societatea afiliată în valoare totală de..... lei nu sunt justificate ca fiind necesare pentru desfășurarea activității economice a yyySRL, fapt pentru care acestea au fost tratate ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

În conformitate cu prevederile art.113 alin (1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile legale sus menționate, pentru perioada 2016 - 31.03.2019, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de lei și au recalculat rezultatul fiscal aferent fiecărei perioade fiscale verificate având în vedere și ajustările de cheltuieli și venituri ale contribuabilului după analizarea Dosarului preturilor de transfer.

Pentru perioada 01.04.2019 - 30.09.2019, care a fost notificată pentru inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma de lei de natură cheltuielilor de asistență generală - management, de care unitatea va ține cont la stabilirea rezultatului fiscal al anului fiscal modificat 01.04.2019 - 31.03.2020.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție au solicitat conducerii unității verificate să prezinte organigrama de funcționare a unității și fișele posturilor persoanelor cu funcții de conducere pentru a se vedea ce atribuțiuni au acestea și, după analizarea acestora, a rezultat că la nivelul unității, Directorul general are în subordine un număr de 8 directori/managerei, respectiv Manager producție, Director tehnic/ /Responsabil PSI, Manager al sistemelor de management al calității, Manager financiar, Manager resurse umane/Responsabil SSM și mediu, 2 Directori vânzări și Manager achiziții.

Fiecare persoană cu funcție de conducere enumerată mai sus conduce și coordonează activitatea unor compartimente sau servicii unde își desfășoară activitatea alți minim 20 de angajați ai unității care au și ei funcție de conducere și/sau execuție, în acest sens se exemplifică: inginer producție, specialist îmbunătățire produse, inginer rețele electrice, specialist îmbunătățire procese, contabil șef, referent, analist calitate, economist, specialist mentenanță, administrator rețea calculatoare, inginer mecanic, manager proiect, șef depozit, etc, persoane care sunt angajate cu carte de muncă pe perioadă nedeterminată.

Din fișele posturilor persoanelor cu funcție de conducere a rezultat că aceștia în îndeplinirea sarcinilor de serviciu pentru care sunt remunerați au o serie de responsabilități și atribuțiuni specifice.

Organele de inspecție au constatat că yyySRL a dispus de personal calificat și mijloacele materiale și banesti necesare pentru a-și desfășura activitatea economică de producție și vânzare și nu avea nevoie să beneficieze de serviciile de asistență generală - management facturate de de, care au fost „*informative și orientative*”, astfel :

În exercitiul financiar 01.01 - 31.12.2016 unitatea a înregistrat lunar pe costuri contravaloarea a 3 facturi emise de, reprezentând servicii de asistență generală, respectiv :

- Factura nr., suma de lei;
- Factura nr..... , suma de lei;

- Factura nr....., suma de - lei (regulariare an precedent);
si a prezentat pentru a proba efectuarea serviciilor documentatie suport care contine sumarizari ale activitatilor desfasurate de persoane cu functie de conducere din partea furnizorului de servicii.

Incepand cu perioada aprilie 2017 - martie 2018, urmare a faptului ca yyya devenit membra a grupului yy, unitatea verificata a precizat ca din punct de vedere al structurii grupului, yyy face parte din cluster-ul GCS, divizia si de.....mentele centrale de la nivel de grup sunt echivalentul fiecarui de.....ment din yyy, respectiv : Vanzari, Resurse Umane, Achizitii, Tehnic, etc si isi desfasoara activitatea in beneficiul tuturor fabricilor din grup, coordonand activitatea managerilor locali (exemplu: manager vanzari local este subordonat pe linie functionala managerului general de vanzari de la nivel de grup).

În anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, unitatea a inregistrat lunar pe costuri contravaloarea a 2 facturi emise de, reprezentand servicii de asistenta generala, respectiv :

- Factura nr....., suma de lei;
- Factura nr..... , suma de lei.

Pentru justificarea serviciilor facturate de 1, reprezentand servicii management - asistenta generala, conducerea unitati verificate a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mail-uri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

In anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, unitatea a inregistrat lunar pe costuri contravaloarea facturii nr..... in suma de lei emisa de si nota de credit in valoare, in rosu lei si pentru justificarea acestor servicii a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mailuri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management facturate de pentru perioada aprilie 2018 - martie 2019, echipa de inspectie fiscala a apreciat ca nu au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii economice, nefiind probata necesitatea si oportunitatea lor deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, fiecare, respectiv :

- Director general ;
- Manager productie care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;
- Director tehnic cu 7 persoane de specialitate in subordine;
- Manager financiar care are in subordine un contabil sef, referent si economisti ;
- Manager resurse umane/human resources specialist SSM si mediu ;
- Manager al sistemelor de management al calitatii care are in subordine un analist calitate ;
- Manager achizitii care coordoneaza si conduce alti 3 angajati ;

În perioada 01.04.2019 - 30.09.2019, care face parte din anul financiar modificat 01.04.2019 - 31.03.2020, unitatea a inregistrat lunar pe costuri

contravaloarea facturii nr..... in suma de lei emisa de si pentru justificarea serviciilor facturate a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente reprezentand sumarizari ale activitatilor desfasurate de catre fiecare persoana din partea furnizorului, la baza acestora stand schimburile de mail-uri intre reprezentantii furnizorului si angajatii yyy yyy.

Fata de aceste servicii de asistenta generala/management in valoare totala de euro, respectiv lei, facturate de pentru perioada aprilie - septembrie 2019, echipa de inspectie fiscala a apreciat ca nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, nefiind probate necesitatea si oportunitatea acestora deoarece in unitate sunt angajate si remunerate corespunzator pregatirii profesionale si a cerintelor posturilor, persoane cu functie de conducere super calificate si cu o experienta de peste 5 ani vechime in functie, asa dupa cum s-a aratat si pentru perioadele precedente.

Astfel, dupa analiza documentelor si inregistrurilor puse la dispozitie organele de inspectie fiscala au constatat ca daca se acorda deductibilitate fiscala acestor cheltuieli cu servicii de asistenta generala facturate de 1 in valoare totala de..... lei, ar avea loc o dublare a costurilor pentru acelasi gen de servicii care pot si trebuie prestate de personalul cu functie de conducere angajat al societății yyySRL in vederea desfasurarii activitatii de productie pentru care sunt autorizati.

Organele de inspectie subliniază că la momentul când au fost incheiate contractele de servicii părțile au convenit si au consemnat expres că “Serviciile vor fi de natura informativa si consultative si vor fi furnizate în prezent si spontan ...” si atunci daca aceste servicii au doar rol informativ și consultativ, nu rezulta ca au fost necesare si in folosul operatiunilor taxabile a societății yyySRL.

Petenta susține că:

- organele de inspectie fiscala au emis o Decizie de impunere care nu este fondata pe un temei de drept valid, din urmatoarele motive:

- Codul fiscal, valabil dupa anul 2016, nu mai mentioneaza in mod explicit documentele justificative din care sa rezulte necesitatea, oportunitatea si efectuarea unor prestarii de servicii, asa dupa cum erau ele prevazute la art. 21 alin (4) litera m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si la punctele 48 si 49 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.1/2016. Începând cu 1 ianuarie 2016 (data intrării în vigoare a noului Cod Fiscal), pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul desfășurării activității economice (art. 25 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal), iar serviciile trebuie să fie efectiv prestate.

- organele de inspectie nu pot determina necesitatea unor achizitii de servicii, determinarea necesității unor anumite achiziții de bunuri / servicii reprezintă exclusiv dreptul persoanei impozabile, aceasta fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității sale economice. Orice societate este liberă să-și structureze politicile comerciale de achiziții și livrări / prestări așa cum consideră aceasta, și bineînțeles în limitele cadrului legal și fiscal aplicabil.

Astfel, necesitatea achiziționării serviciilor trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune a afacerii, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale, fără ca autoritățile să-i poată cenzura deciziile. Astfel, elementele de bază ale principiului libertății de gestiune cristalizează teza conform căreia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune.

- în motivarea lipsei probei necesității serviciilor (care, vizează reglementări din Legea nr. 571/2003, inaplicabilă pentru perioada verificată 2016 - 2019), petenta susține că echipa de inspecție fiscală a apreciat, total arbitrar, că yyy a dispus de personal calificat și mijloace materiale și bănești necesare pentru a-și desfășura activitatea economică. Astfel încât, pentru fiecare categorie de servicii analizată, echipa de inspecție fiscală menționează în RIF faptul că respectivele servicii nu erau necesare deoarece societatea remunera personal în domeniul respectiv, concluzionând că dacă se acorda deductibilitate fiscală acestor cheltuieli cu servicii de asistență generală facturate de l în valoare totală de..... lei, ar avea loc o dublare a costurilor pentru același gen de servicii care pot și trebuie prestate de personalul cu funcție de conducere angajat al yyySRL în vederea desfășurării activității de producție pentru care sunt autorizați (a se vedea pagina 19 din RIF).

- echipa de inspecție fiscală apreciază că serviciile de asistență generală de management nu sunt deductibile și datorită faptului că acestea au caracter consultativ și informativ, și atunci dacă aceste servicii au doar rol informativ și consultativ, nu rezultă că au fost necesare și în folosul operațiunilor taxabile a SC yyySRL.

În drept, în speță având în vedere relațiile de afiliere între cele două unități sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 4 și 5 alineatul (13) din H.G. nr. 1/2016 pentru aplicarea art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează cu privire la serviciile de administrare și conducere din interiorul grupului:

“Art.11 : Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”(…).

„Pct 4 : În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Pct.5 alin (13) :

“În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin

intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

-art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]”

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

iar potrivit art. 21 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

coroborat cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Astfel, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care

atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Potrivit prevederilor pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, costurile de consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

Începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile art.25 alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

În plus, la pct.5 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

„5. (1) În aplicarea art.19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

-Totodată, se reține că practica judiciară, spre ilustrare Decizia nr.740/22.02.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, este constantă în concluzia că, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, **să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate.** În spetă, s-a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă în concret în ce au constat aceste servicii, fără a prezenta eventuale situații de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu și rezultatele obținute.

Se reține că, potrivit jurisprudenței în materie, pentru a fi deductibilă orice cheltuială trebuie să aibă un scop economic relevat de conținutul tranzacțiilor care au generat respectiva cheltuială.

În speță, contribuabilul și-a dedus cheltuieli pentru servicii de analiză generală care vizează activitatea yyy YYY SRL, fără să prezinte rapoarte, studii, diafragme și orice alte documente din care să rezulte conținutul analizei realizate de societatea prestatoare raportată la specificul activității contribuabilului în calitate de societate beneficiară, problemele identificate în urma acestei analize, explicații în legătură cu cauzele care le-au determinat și măsurile de remediere a eventualelor deficiențe semnalate.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că alegația contestatoarei privind faptul că respectivele cheltuieli cu servicii de consultanță în afaceri și management achiziționate de la societatea afiliată au scop economic nu este susținută cu probe din care să rezulte acest lucru.

- Dispozițiile legii fiscale, în speță ale Codului fiscal și ale normelor de aplicare, se coroborează cu reglementările contabile, legiuitorul impunând pentru prestatorul de servicii, prin prevederile pct. 446 alin. (2) din O.M.F.P.nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, întocmirea situațiilor de lucrări, a proceselor-verbale de recepție a lucrărilor sau alte documente care să ateste stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

„Venituri din prestarea de servicii

(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.”

Ca urmare, rapoartele de lucru și situațiile de lucrări nu pot fi excluse din categoria documentelor justificative pentru justificarea realizării prestațiilor de natura celor achiziționate de contestatoare, în condițiile în care același tip de documente este impus furnizorului de servicii.

- Incidente speței sunt și prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”;

Potrivit doctrinei, se reține ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

- Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Inspectia fiscala are in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligatii prevazute de legislatia fiscală și contabilă”.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei si având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea petentă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că achizițiile de servicii înregistrate de societatea contestatoare sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Motivatia petentei referitoare la faptul ca necesitatea achizitionarii serviciilor in discutie, cadrul normativ aplicabil in speta, respectiv Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, nu permite organului de inspectie fiscala sa aprecieze oportunitatea unor cheltuieli avand in vedere ca acolo unde legiuitorul a considerat ca anumite cheltuieli sunt nedeductibile, a precizat expres aceasta, nu se justifica, intrucat, inspectia fiscala a avut ca obiect:

-verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor;

- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;

- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

- verificarea existenței contractelor și modul lor de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor care sunt semnificative și relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;

- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și a tratamentului fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;

- verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile, in conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscal

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât analiza efectuată de inspecția fiscală a avut la bază date și informații prezentate de societate.

Conform prevederilor art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, *“organul fiscal are obligatia sa examineze starea de fapt în mod obiectiv si în limitele stabilite de lege (...) si decide asupra felului si volumului examenilor, în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege.”*

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale este atât acela de a asigura o disciplină administrativă cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță o Decizie de impunere, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradictorialității.

Având în vedere cele de mai sus, apreciem ca nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce tocmai la nerespectarea aceluși principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

Practic, dacă indicarea eronată a temeiului juridic ar determina anularea actului, scopul pentru care legea a fost instituită, respectiv stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, nu ar fi împlinit întrucât contribuabilul nu ar datora obligații fiscale grație unei erori procedurale minore, neesențiale și nu ca urmare a prezentării de argumente și documente care să clarifice litigiul în favoarea sa în urma aplicării principiului contradictorialității.

Tocmai acest principiu al contradictorialității este motivul pentru care, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act.

Argumentele mai sus expuse se află în concordanță atât cu prevederile Codului de procedură fiscală privind rolul activ, cât și cu prevederile Noului cod de procedură civilă, care se aplică în situațiile în care Codul de procedură fiscală nu dispune, care la art. 22 alin. (4) prevede : *„judecătorul dă sau restabilește calificarea juridică a actelor și faptelor deduse judecării, chiar dacă părțile le-au dat o altă denumire”*.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a **principiului libertății de gestiune**, se reține că acest principiu cunoaște anumite limite, fiind admis, potrivit doctrinei, că exercitarea dreptului unui contribuabil este limitată de exercitarea drepturilor legitime ale celorlalți subiecți, în speță fiind afectate interesele statului.

Astfel, prevederile art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil: *“Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.”* coroborat cu art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe*

care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui“ consacră expres și ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „conciliat” cu drepturile celorlalți.

Contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite. Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensația care îi revine din faptul relațiilor sale directe cu societatea contractantă, aspect la care societatea contestatară nu face nicio referire.

Se reține că argumentul petentei, respectiv faptul că prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor analizate de către organele de inspecție fiscale pe motiv că societatea nu a justificat necesitatea achiziționării acestor servicii și prin aceasta a fost criticată decizia de gestiune a societății nu subzistă întrucât, în cauză, nu s-a invocat și nici nu rezultă din probele administrate cu privire la existența vreunor circumstanțe speciale care să fi pus contribuabilul într-o situație forțată de a desfășura o anumită activitate sau de a prezenta organelor de inspecție fiscală anumite documente sau explicații care nu au legătură cu activitatea desfășurată.

Potrivit doctrinei, orice acte dezinteresate sau de liberalitate consimțite de o societate comercială în afara dispozițiilor privind inspecția fiscală constituie o prezumție de încălcare a interesului social dacă nu se poate justifica obținerea unui avantaj în schimb, iar contribuabilul nu a prezentat documente în acest sens.

Organele de soluționare a contestațiilor rețin și următoarele aspecte:

- **Societatile yyySRL si yysunt in relatii de afiliere, dar in acelasi timp societati independente din punct de vedere fiscal, avand coduri diferite de inregistrare fiscala, conduc evidente contabile separate si intocmesc declaratii fiscale, stabilindu-si fiecare drepturile si obligatiile ce decurg din calitatea de persoana impozabila.**

- **Justificarea necesitatii angajarii acestor servicii nu este fondata, in conditiile in care societatea yyySRL angajeaza în mod individual costuri cu salariatii proprii si cu servicii interne, iar documentele prezentate nu justifică faptul că achizițiile de servicii au fost efectuate în plus față de relația juridică de afiliere.**

- **Sunt incidente si prevederile legale ale art.11 prevazute in Codul fiscal coroborat cu aln.13 lit.a) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, din care rezulta că: „între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă”**

- **Chiar din modul de calcul a costului acestor servicii se poate vedea ca ele deriva din relatia juridica de afiliere, respectiv, dupa ce la nivel de grup rezulta niste sume ce reprezinta costuri, asupra lor se aplica un procent fix de adaos de 5% si**

dupa aceea acestor sume li se atribuie prestarea unor servicii care de fapt nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice a SC yyy yyy.

- Faptul că, cheltuielile cu serviciile de asistenta generala - management nu au fost necesare si oportune a rezultat și din faptul că **in final s-a renuntat la ele, an de an în perioada supusă inspecției a sczut valoarea prestatiilor de acest gen, trendul fiind urmatorul:** lei in exercitiul fiscal 2016, lei in anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018,lei in anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, lei in perioada 01.04.20197 - 30.09.2019.

Astfel, având în vedere că argumentele contestatarei nu sunt în masură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societate, pentru suma de..... lei, sumă ce a diminuat pierderea fiscală a societății

III.1.B) Cu referire la ajustările în sumă de lei, ajustări efectuate ca urmare a analizării Dosarului prețurilor de transfer

În fapt, dupa studierea si analizarea informatiilor prezentate de petentă în cuprinsul Dosarului preturilor de transfer (DPT), organele de inspecție au constatat o serie de aspecte care au consecinte fiscale in determinarea corecta a rezultatului fiscal, astfel :

a) Cu privire la indicatorii obtinuti de petentă în perioada analizata

Din datele prezentate în evidenta contabila și în cuprinsul Dosarului preturilor de transfer a rezultat ca in perioada supusa inspectiei fiscale, yyySRL a inregistrat in evidenta contabila si in declaratiile anuale privind impozitul pe profit - cod 101, urmatorii **indicatori aferenti activitatii de exploatare:**

Anul	Venit. din exploatare	Chelt. de exploatare	Rez. operațional
anul 2016
Ian17-mart 18	-
Apr18 - mart19	-

Indicatorul marjei nete (NCP) aferent activitatii de exploatare, determinat de catre organele fiscale in baza indicatorilor de mai sus, ca raport intre rezultatul de exploatare/cheltuielile de exploatare, se prezinta astfel :

Perioada fiscala	NCP
exercitiu financiar 01.01 - 31.12.2016	0.049 %
an fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018	- 4,622%
an fiscal modificat 01.4.2018 - 31.03.2019	- 3,164%

b) În ceea ce privește prezentarea indicatorilor societatilor comparabile și afiliate pentru achizițiile de bunuri și servicii se menționează că yyy SRL își asuma functia de producție și suporta riscuri limitate

În selectarea metodei pentru prețurile de transfer, în continutul Dosarului preturilor de transfer la capitolul Analiza economica, petenta a ales **metoda marjei nete** ca fiind cea mai adecvată metoda pentru stabilirea preturilor de transfer si a

selectat ca și indicator de profitabilitate în studiul comparabil, indicatorul de tip **marja de profit NCP**, determinat astfel :

$NCP = \text{Profit operational} / \text{Costul bunurilor vandute} + \text{Costuri operationale}$

$NCP = \text{Marja operationala} / 1 - \text{Marja operationala}$

$OM (\text{Marja operationala}) = \text{Profit} / \text{Venituri din vanzari}$

În urma analizei economice prezentata de către societatea contestatoare în Dosarul preturilor de transfer, a rezultat faptul ca cele 9 societati independente general comparabile au avut în perioada ianuarie 2016 - martie 2019, un nivel al indicatorului de profitabilitate (NCP) aferent activitatilor de productie prin care s-a stabilit intervalul de valori, între cuartila inferioara, cuartila superioara și mediana după cum urmează :

- în anul fiscal 2016, cuartila inferioara a fost de 5,37%, cuartila superioara a fost de 10,85% și cuartila mediana a fost de 6,56%;

- în anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, cuartila inferioara a fost de 3,07%, cuartila superioara a fost de 13,27 și cuartila mediana a fost de de 5,64%;

- în anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, cuartila infrioara a fost de 3,26%, cuartila superioara a fost de 7,33%, iar cuartila mediana a fost de 4,76%.

c) Referitor la prezentarea indicatorilor aplicati vanzarilor efectuate de catre yyy(OOE) catre societatile afiliate din grup au rezultat urmatoarele aspecte:

- Vanzarile de produse finite catre clientii societati afiliate în perioada verificata au fost în suma totala de lei, din care lei în anul 2016, lei în anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018 și lei în anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, respectiv catre :

• B : lei;

• yyy IBERIA SLU : lei;

• yyy ITALIA : lei;

• A : lei;

• ZE SA DE C.V : lei.

- Marja neta a profitabilitatii obtinuta de catre OOE, potrivit dosarului preturilor de transfer, în perioada verificata, aferenta vanzarilor de produse finite catre societati afiliate este prezentata în anexa nr.8 la RIF.

Cu privire la achizițiile efectuate de catre petenta yyySRL de la furnizori afiliati

Referitor la achizițiile de echipamente, piese de schimb și servicii asistenta tehnica pentru echipamente achizitionate de la yyy și ZE, analiza economica se prezinta astfel :

Valoarea totala a tranzactiilor de natura achizițiilor de echipamente tehnologice noi, efectuate în perioada 01.01.2016 - 31.03.2019 a fost de lei, după cum am prezentat la Capitolul IV din prezentul raport de inspectie fiscala.

În ceea ce priveste piesele de schimb și serviciile conexe vandute de societatea afiliata ZE , în acest caz metodologia de stabilire a pretului de cost a fost cost+ mark-up 7,4%, obtinand astfel o marja neta de profitabilitate de 8%.

În urma analizei economice prezentata de către societatea verificata în dosarul preturilor de transfer, a rezultat faptul ca cele 13 societatile independente general comparabile luate în calcul, au avut în perioada ianuarie 2016-martie 2019, un nivel al indicatorului de profitabilitate (NCP) aferent vanzarilor de matrite și piese de schimb prin care sa stabilit intervalul de valori, între cuartila inferioara și cuartila superioara și mediana după cum urmează :

Pentru anul 2016

Nr.companii 13
Minim 3,33 %
Cuartila inferioara 7,46 %
Mediana 10,49%
Cuartila superioara 22,38%
Maxim 42,82 %

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018

Nr.companii 13
Minim 1,53 %
Cuartila inferioara 2,94%
Mediana 12,43%
Cuartila superioara 18,67%
Maxim 37,31 %

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Nr.companii 13
Minim 0,86%
Cuartila inferioara 2,62%
Mediana 7,85%
Cuartila superioara 18,31%
Maxim 40,02 %

Rezultatele analizei efectuate la intocmirea dosarului preturilor de transfer, sunt urmatoarele :

In anul 2016 indicatorul NCP (Marja la costuri operationale totale) calculate ca raport intre profit/pierdere operational si costurile operationale pentru achizitiile de produse finite se prezinta astfel:

- Intervalul de valori acceptat, obtinut pentru cele 13 societati independente general comparabile prezentat de societate in Dosarul preturilor de transfer in urma analizei de comparabilitate este situat intre quartila inferioara de 7,46% si 22,38% quartila superioara.

- Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate este de 10,49%.

- Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de bunuri (matrite si piese de schimb) catre societatea verificata se situeaza in intervalul intercuartilar obtinut.

In anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, indicatorul NCP (Marja la costuri operationale totale) calculate ca raport intre profit /pierdere operational si costurile operationale pentru achizitiile de produse finite se prezinta astfel :

- Intervalul de valori acceptat, obtinut pt cele 13 societati independente general comparabile prezentat de societate in Dosarul preturilor de transfer in urma analizei de comparabilitate este situat intre quartila inferioara de 2,94% si 18,67% quartila superioara.

- Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate este de 12,43 %.

- Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de bunuri (matrite si piese de schimb) si prestarii de servicii aferente se situeaza peste intervalul intercuartilar in cazul achizitiilor de la yyy LTD - 32,02% si in intervalul intercuartilar in cazul achizitiilor de la yy - 10,02%

Fata de cele prezentate mai sus, prin ajustarea la mediana a tranzactiilor raportate de unitatea verificata cu partenerul yyy LTD de 32.02 %, au fost diminuate costurile de achiziție aferente anului fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018 cu suma de lei.

In anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, indicatorul NCP (Marja la costuri operationale totale)calculate ca raport intre profit /pierdere operational si costurile operationale, pentru achizițiile de produse finite se prezinta astfel :

- Intervalul de valori acceptat prezentat de societate in Dosarul preturilor de transfer in urma analizei de comparabilitate este situate intre cuartila inferioara de 2,62% si 18,31% cuartila superioara.

- Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate este de 7,85 %.

- Indicatorii obtinuti de societatile afiliate ca urmare a vanzarii de bunuri (matrite si piese de schimb) si prestarii de servicii aferente se situeaza peste intervalul intercuartilar in cazul yyy LTD -31,78% si sub intervalul intercuartilar in cazul yy -1,08%

Fata de cele prezentate mai sus, prin ajustarea la mediana a tranzactiilor raportate de unitatea verificata cu partenerul yyy LTD au fost diminuate costurile de achiziție aferente anului fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019 cu suma de lei.

Situatia privind modul de calcul al ajustarii cheltuielilor privind achizițiile de piese de schimb, a achizițiilor de servicii de asistenta tehnica privind mijloacele fixe de la furnizori afiliati, precum si a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, inregistrate de catre petenata yyySRL este prezentata in Anexa nr.9 la RIF.

Referitor la achizițiile de materii prime, materiale consumabile si produse finite de la furnizori afiliati

Valoarea totala a tranzactiilor de natura achizițiilor de la afiliati reprezentând materii prime, materiale consumabile si produse finite efectuate in perioada 01.01.2016 - 31.03.2019 este de lei, din care:

- produse finite (marfuri) :..... lei,

-materii prime : lei,

-materiale consumabile : lei.

Defalcat pe feluri de achizitii de la societatii afiliate, situatia se prezinta astfel :

- achizitii de materii prime :

•B =..... lei

• ZP GMBH=..... lei

• ZP POLAND = lei

• yyy IBERIA SLU= lei

• yyy ITALIA =..... lei

• A =..... lei

• yy SP Z.O.O = lei

• ZES.A DE C.V =..... lei

- achizitii de materiale consumabile :

• yyy IBERIA SLU = 223 lei

• ZP= lei

• yyy ITALIA=..... lei

- achizitii de produse finite (marfuri) :

- B = lei
- yyy IBERIA SLU = lei
- yyy ITALIA = lei
- UC D = lei
- ZP POLAND = lei
- A = lei

În vederea determinării caracterului de valoare de piață al tranzacției privind achizițiile efectuate de către OOE de la companii afiliate în perioada 2016 - 2019, în analiza efectuată în dosarul preturilor de transfer întocmit în cauză, s-a efectuat o căutare pentru a identifica companii independente care desfășoară activități comparabile cu cele întreprinse de partea testată.

Pentru a identifica companii independente comparabile, s-a realizat o căutare folosind baza de date "Amadeus". În urma căutării de comparabile în Amadeus și a revizuirii manuale a companiilor rezultate, un set de 9 companii independente au fost acceptate ca și comparabile cu partea testată în cadrul tranzacției analizate și anume furnizori de produse finite.

Testarea caracterului de valoare de piață a fost apoi efectuată folosind datele financiare ale companiilor comparabile selectate cu scopul de a analiza rezultatele înregistrate de partea testată în perioada analizată, s-a calculat un NCP pentru fiecare companie comparabilă în parte. NCP selectat este indicatorul de profitabilitate obținut de către societățile independente comparabile și a fost determinat prin raportarea profitului operational la suma dintre costurile bunurilor vândute și costurile operationale.

Societățile comparabile au avut în perioada 2016 - 2019 un nivel al NCP calculat anual prin care s-a stabilit intervalul de valori, între cvartila inferioară și cvartila superioară și mediana astfel :

Pentru anul fiscal 2016

Nr.companii 9
 Minim 2,39 %
 Cvartila inferioară 5,37%
 Mediana 6,56%
 Cvartila superioară 10,85%
 Maxim 23,63 %

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018

Nr.companii 9
 Minim -0,44 %
 Cvartila inferioară 3,07%
 Mediana 5,64%
 Cvartila superioară 13,27%
 Maxim 24,07 %

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019

Nr.companii 9
 Minim 2,32%
 Cvartila inferioară 3,26%
 Mediana 4,76%
 Cvartila superioară 7,33%
 Maxim 11,88 %

Marja neta a profitabilitatii obtinuta de catre societatile afiliate in perioada verificata ca urmare a vanzarilor de produse finite catre societatea verificata este prezentata in anexa nr.7 la RIF.

Cu privire la achizitiile de marfuri efectuate de catre OOE de la societati afiliate organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente:

- exercitiului financiar 01.01-31.12.2016, cu suma totala de lei, din care urmare relatiei cu yyy IBERIA suma delei si urmare relatiei cu UC LTD, suma de lei;

- exercitiului financiar modificat 01.01.2017-31.03.2018 cu suma totala de lei, din care aferenta relatiei cuB suma de lei, aferenta relatiei cu ZP POLAND suma de lei si aferenra relatiei cu UC LTD suma de lei;

- exercitiului financiar modificat 01.04.2018-31.03.2019, cu suma totala de lei, din care aferenta relatiei cu yyy ITALIA suma de lei, aferenta relatieicub suma de..... lei si aferenta relatiei cu UC suma de lei.

În sinteza, in perioada verificata, respectiv 01.01.2016 - 31.03.2019, au fost ajustate cheltuielile privind achizitiile de marfuri de la furnizori afiliati cu suma de lei, asa dupa cum rezulta si din anexa nr.9 la RIF, unde se afla prezentata detaliat situatia acestor ajustari.

Cu privire la achizitiile de mijloace fixe, echipamente, asistenta tehnica privind mijloacele fixe si piese de schimb efectuate de catre OOE de la societati afiliate organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea tranzactiilor aferente:

- anului fiscal modificat 01.01.2017-31.03.2018, reprezentand achizitii de echipamente de la yyy LTD cu suma totala de lei, influența fiscala rezultand din diminuarea cheltuielilor de exploatare cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea echipamentelor achizitionate;

- anului fiscal modificat 01.01.2017-31.03.2018, reprezentand achizitii de piese de schimb aflate in stoc de la yyy LTD, cu suma totala de lei (fără influenta fiscala în costuri pentru perioada verificata).

Totodata, au fost diminuate cheltuielile de exploatare cu suma de lei, reprezentând cheltuieli privind piese de schimb achizitionate de la yyy Switzerland si date in consum.

De asemenea, pentru aceiași perioada fiscala, au fost diminuate cheltuielile de exploatare cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu achizitia de servicii de asistenta tehnica de la yyy.....- Anexa nr.9 la RIF.

- anului fiscal modificat 01.04.2018-31.03.2019 reprezentand achizitii de echipamente de la yyy LTD cu suma totala de lei, influenta fiscala rezultand din diminuarea cheltuielilor de exploatare cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea echipamentelor achizitionate (incluzand și ajustarile pentru perioada precedenta) - Anexa nr.9 la RIF

Totodata, au fost diminuate cheltuielile de exploatare cu suma delei reprezentând cheltuieli privind piese de schimb achizitionate yyy Switzerland si date in consum - Anexa nr.9 la RIF.

In sinteza, pentru toata perioada verificata, respectiv 01.01.2016 - 31.03.2019, au fost ajustate cheltuielile privind achizitiile de la furnizori afiliati cu suma de lei.

Cu privire la vanzarile de produse finite efectuate de catre OOE catre societati afiliate, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite în anul 2016, cu diferenta fata de veniturile din vanzarile catre afiliati calculate la valoarea mediana a indicatorului, respectiv au majorat veniturile cu suma de lei.

Pentru anul fiscal modificat 01.01.2017 - 31.03.2018, organele de inspectie fiscala au corectat rezultatul din exploatare cu c/val cheltuielilor privind serviciile de asistenta generala primite de la GCS1, incadrate in urma inspectiei fiscale ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in suma de lei, precum si cu c/val ajustarii cheltuielilor privind achizitiile de marfuri de la afiliati in suma de..... lei.

Potrivit anexei nr.10 la RIF, pentru aceasta perioada fiscala NCP calculat conform rezultatelor prezentate in evidenta contabila a fost de -4,62%, iar NCP -ul calculat de organele de inspectie fiscala in baza rezultatului din exploatare corectat este de - 3,3561%.

În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila a petentei yyySRL cu diferenta fata de veniturile din vanzarile catre afiliati calculate la valoarea mediana a indicatorului, respectiv au majorat veniturile cu suma de lei.

Pentru anul fiscal modificat 01.04.2018 - 31.03.2019, organele de inspectie fiscala au corectat rezultatul din exploatare cu c/val cheltuielilor privind serviciile de asistenta generala primite de la GCS1, incadrate in urma inspectiei fiscale ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in suma delei, precum si cu c/val ajustarii cheltuielilor privind achizitiile de marfuri de la afiliati in suma de lei.

Potrivit anexei nr.10 la RIF, pentru aceasta perioada fiscala, NCP calculat conform rezultatelor prezentate in evidenta contabila a fost -3,164%, iar NCP - ul calculat de organele de inspectie fiscala in baza rezultatului din exploatare corectat este de -2,0466%.

În urma analizarii dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor din vanzarea produselor finite catre societatile afiliate inregistrate in evidenta contabila de yyySRL cu diferenta fata de veniturile din vanzarile catre afiliati calculate la valoarea mediana a indicatorului analizat, respectiv au majorat veniturile cu suma de lei.

In sinteza, pentru toata perioada verificata, respectiv 01.01.2016 - 31.03.2019, au fost ajustate veniturile din vanzari catre clienti afiliati, respectiv au fost majorate veniturile cu suma de lei.

Avand in vedere consecintele fiscale care au decurs din analiza dosarului preturilor de transfer prezentat de petentă, consecinte prezentate mai sus si in conformitate cu prevederile art.113 alin (1) si (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile art.19, art.25 si art.31 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au recalculat rezultatul fiscal al contribuabilului verificat la fiecare termen legal de calcul si declarare, avand in vedere cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal constatate urmare efectuării inspectiei si ajustarile de cheltuieli si venituri efectuate ca urmare a analizarii DPT.

Astfel, s-a determinat la 31.03.2019 un rezultat fiscal negativ, respectiv pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori de unitate in suma de lei, prin

adunarea la rezultatul fiscal determinat de unitate (care a fost pierdere fiscală de lei), a cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma de lei, a ajustărilor de cheltuieli de exploatare în relația cu afiliații de lei și a ajustărilor de venituri în relația cu afiliații de lei.

Deși petenta susține că au fost ajustate cheltuielile operationale (aferente achizițiilor de echipamente/piese de schimb și marfuri) doar în cazul în care indicatorii de profitabilitate ai furnizorilor afiliați erau superiori cuartilei 3 (cuartila superioară), nu și în situațiile în care indicatorii de profitabilitate ai furnizorilor afiliați (aferente vânzărilor de echipamente/piese de schimb și mărfuri) se situau sub cuartila 1 (cuartila inferioară), **organele de inspecție fiscală** au ajustat cheltuielile operaționale, acceptând rezultatele analizei cuprinse în Dosarul prețurilor de transfer pentru fiecare tip de tranzacție de natura achizițiilor de la societăți afiliate (echipamente/piese de schimb și mărfuri), în cazurile în care indicatorii marjei nete NCP se situau peste intervalul de comparabilitate aferent societăților independente general comparabile.

În anii fiscali: 2016, 01.01.2017-31.03.2018 respectiv 01.04.2018-31.03.2019, societatea petentă a obținut un rezultat financiar pozitiv (profit), urmare a tranzacțiilor de natura achizițiilor de echipamente/piese de schimb și marfuri de la furnizorii yy respectiv yyy Italia la un preț care a generat o marjă netă inferioară cuartilei 1 (cuartilei inferioare).

Fiecare societate implicată în tranzacții cu persoane afiliate trebuie să-și documenteze faptul că prețurile de transfer practicate sunt la valoarea de piață, petenta acceptând la momentul achizițiilor efectuate de la furnizorii afiliați, prețurile de achiziție care au generat un indicator NCP inferior cuartilei 1 (cuartilei inferioare).

În cazul în care ar fi ajustate cheltuielile operationale în situațiile în care indicatorii de profitabilitate ai furnizorilor afiliați (aferente vânzărilor de echipamente/piese de schimb și mărfuri) se situau sub cuartila 1 (cuartila inferioară), acest rezultat operațional pozitiv ar fi fost diminuat datorită creșterii costurilor de exploatare și ar fi condus la un impact negativ asupra indicatorilor obținuți de către yyySRL.

Pe de altă parte, indicatorii NCP care s-au situat sub cuartila 1 a intervalului de comparabilitate sunt mai mici față de cuartila 1 (cuartila inferioară) cu valori nesemnificative cuprinse între 0,37% și 1,54%.

Principiul de bază privind prețurile de transfer poartă denumirea „*arm s length*”- principiul „*lungimii de braț*”- care stipulează că prețurile practicate între afiliați trebuie să fie încheiate la un preț de piață sau un preț convenit între persoane independente pentru tranzacții similare și în condiții de piață liberă. Așadar, petenta ar fi putut oricând să efectueze achiziții, în cazurile despre care se face vorbire, la aceleași prețuri (mai mici), de la furnizori independenți.

În drept, incidente speței sunt prevederile următoarelor acte normative:

- **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

-art. 11 alin. 1; *“La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”*

-art. 7 alin. 26 lit. b): “O persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;”

-art. 19. alin. 1: “Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

- art. 25 alin. 1: “Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

- art. 31 alin. 1:

„Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

- **Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:**

- art. 113 alin. 1 Obiectul inspecției fiscale

“(1)Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

- art. 112, alin. 2 lit. a), c), g)

“(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a)examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;”

(...)c)analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind

legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;”

(...)g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;”

-art.118 alin. 5- Reguli privind inspecția fiscală

“(5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*”

-art. 10, alin. 1 și 2

“(1) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.*”

-Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 11 alin. 4

“(...) *Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate .*

coroborat cu art.19 alin. 6:

„*Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.*”

- Ordinul A.N.A.F. nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer:

- art. 7 alin. (1): “*În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care*

contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.”

-art. 8 pct. 1

Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

-art. 8 pct. 2:

“Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

(...)2. Disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

-art. 8 pct. 3: “Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

(...)3. Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

-art. 8 pct. 4:

“Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

(...)4. pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- art. 9 alin. 1:

„(1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.”

-art. 9 alin. 2:

„Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate.”

-art. 9 alin. 3:

„În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces”

-HG nr.1/2016 art. cap I pct.5 alin. 13 lit. a) și lit. b)

- alin.13

“În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare , management , control , consultanta sau functii similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societatii-mama, in numele grupului ca un tot unitar.Nu poate fi ceruta o remuneratie pentru aceste activitati, in masura in care baza lor legala este relatia juridica ce guverneaza forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legaturile dintre entitati. Cheltuielile de aceasta natura pot fi deduse numai daca astfel de entitati furnizeaza in plus servicii persoanelor afiliate sau daca in pretul bunurilor si in valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau in considerare si serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natura de catre o filiala care foloseste aceste servicii luand in considerare relatia juridica dintre ele, numai pentru propriile conditii, tinand seama ca nu ar fi folosit aceste servicii daca ar fi fost o persoana independenta;

b) serviciile trebuie sa fie prestate in fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei și având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că petentă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat, respectiv nu aduce în plus niciun document care să dovedească care dintre cheltuielile directe și indirecte nu sunt alocate vanzarilor către societatile afiliate .

Societatea contestatoare precizează în cuprinsul Contestatiei ca: **„pentru vanzarile de produse finite de către societatea yyy către societatile afiliate nu se aplica costuri cu redeventele, costuri privind activitatea de vanzare , costuri privind activitatea de marketing, comisioane pentru agenții de vanzari sau alte cheltuieli administrative”**, prezentand doar o serie de exemple de costuri anuale, calculate ca pondere în cifra de afaceri realizate de societatea yyy ce se aplica doar în relație cu tranzacțiile cu societatile independente, **fără a pune la dispoziție modul concret de calcul a tuturor cheltuielilor de exploatare aferente veniturilor obtinute din tranzacțiile derulate cu clientii afiliati.**

Întrucât în urma analizei documentelor și informațiilor puse la dispoziția organelor fiscale, inclusiv în dosarul contestației, **nu rezulta cu certitudine veridicitatea cheltuielilor operationale aferente veniturilor obtinute din vanzarile yyySRL către afiliati și implicit a rezultatului operațional aferent fiecarui an fiscal din perioada verificata, s-a procedat la recalcularea indicatorilor de profitabilitate înregistrați de către petentă in perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2016-31.03.2019, pe fiecare an fiscal, pe baza informațiilor preluate din situatiile**

financiare anuale și din declarațiile anuale privind impozitul pe profit cod 101, eliminându-se cheltuielile considerate ca nedeductibile în timpul inspecției fiscale, precum și ajustările cheltuielilor operationale (achiziții de echipamente/piese de schimb, marfuri) pentru unele tranzacții intra-grup derulate de către societatea verificată.

Organele de soluționare a contestației nu pot lua în considerare opinia echipei de inspecție care a efectuat controlul anterior la societatea yyySRL, potrivit căreia principiul lungimii de braț a fost respectat în ceea ce privește tranzacțiile de natura vanzarilor către societăți afiliate, întrucât perioada 2010-2015 a făcut obiectul unui raport privind prețurile de transfer de sine statator care nu are legătura cu tranzacțiile derulate de către societatea verificată în perioada 01.01.2016-31.03.2019 pentru care a fost întocmit Dosarul prețurilor de transfer/aprilie 2020 care a fost pus la dispoziția organelor fiscale.

Mai mult, prevederile legale în material prețurilor de transfer nu stabilesc prioritatea unei metode sau a alteia, ci folosirea celei mai adecvate.

Se reține că selectarea unei anumite metode depinde totodată de completitudinea și acuratețea informațiilor disponibile, precum și de scopul utilizării metodei în cauză, respectiv pentru planificare fiscală, documentație sau în vederea justificării valorii de piață a tranzacțiilor deja efectuate. De asemenea, pot exista situații în care este indicată utilizarea mai multor metode pentru a determina sau testa valoarea de piață a prețurilor de transfer practicate.

Mai mult, în alegerea unei anumite metode contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate trebuie să ia în considerare prevederile legislației referitoare la ierarhizarea metodelor precum și indicațiile specifice referitoare la aplicabilitatea anumitor metode în cazul anumitor tipuri de tranzacții.

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE:

“Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, deoarece ele determină în mare parte veniturile și cheltuielile, și deci, profiturile impozabile ale companiilor asociate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii asociate ce operau în aceeași jurisdicție. Problemele naționale nu sunt analizate în acest Ghid, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de tratat deoarece ele implică mai multe jurisdicții fiscale, și, prin urmare, de aceea orice ajustare adusă prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o modificare corespondentă într-o alta jurisdicție, după caz. dar, dacă cealaltă jurisdicție nu este de acord să efectueze o ajustare corespondentă, grupul de CMN va fi impozitat de două ori pentru o parte din profiturile sale. Pentru a minimiza riscul unei astfel de duble impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere“.

De asemenea, la capitolul „Glosar” din Ghidul OCDE sunt definite următoarele noțiuni:

“Costuri directe

Costuri efectuate anume pentru producere unui bun sau pentru prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte

Costurile aferente producerii unui produs sau servicii care, deși au strânsă legătură cu procesul de producție, pot fi comune pentru mai multe produse sau servicii (spre exemplu, costurile unui de.....ment de reparații care oferă service pentru echipamentele utilizate în producția mai multor produse).

Metoda marjei tranzacționale nete

O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja de profit net raportată la o bază adecvată (de ex. costuri, vânzări, active) pe care o realizează un contribuabil dintr-o tranzacție controlată (sau din tranzacții ce se cuvin a fi agregate conform principiilor din Capitolul III).“

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor nedeductibile a societății yyyS.R.L. în sumă de lei, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscală în vigoare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se constată că în mod corect și legal la inspecția fiscală s-a procedat la ajustarea cheltuielilor ca urmare a recalculării prețului de transfer practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate în sumă totală de lei și, implicit a măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de lei, în baza prevederilor art.11 alin.(2) și art.19, respectiv art. 25 și 31 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (mai sus citate).

În concluzie, organele de soluționare a contestației apreciază că organele de inspecție fiscală au ajustat în mod corect cheltuielile operationale (aferente achizițiilor de echipamente/piese de schimb și marfuri) doar în cazul în care indicatorii de profitabilitate ai furnizorilor afiliați erau superiori cuartilei 3 (cuartilă superioară) și că nu se impune o ajustare în plus a cheltuielilor în cazurile în care indicatorii de profitabilitate ai furnizorilor afiliați (aferente vânzărilor de echipamente/ piese de schimb și mărfuri) se situau sub cuartila 1(cuartila inferioară).

Astfel, având în vedere că argumentele contestatarii nu sunt în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate, pentru suma de lei, sumă ce a diminuat pierderea fiscală a societății**

III.2. Referitor la suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor efectuate de societate, în condițiile în care argumentele și documentele aduse în susținerea

contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție au constatat din verificarea documentelor puse la dispoziție ca, în perioada 2014 - 30.09.2019, în baza a 45 de facturi emise de France 1 (.....) în valoare totală de..... lei, reprezentând asistența generală, asistența divizionară/regională, refacturări costuri telecomunicații, refacturări servicii bancare și asigurări, costuri management, servicii divizionare, servicii cluster (subdivizionare), societatea yyy SRL a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea acestora pe costuri și a aplicat mecanismul taxării inverse a TVA, respectiv a dedus și a colectat TVA în suma de lei - anexa nr.1 la RIF.

În perioada 2014 - februarie 2016, contribuabilul verificat a făcut parte din grupul de firme France și în luna martie 2016 a fost achiziționată de grupul multinational yy.

Din înscrisurile prezentate organelor fiscale a rezultat că persoane de conducere din cadrul grupului au prestat servicii constând în :

- Suport tehnic și consiliere pe probleme tehnice la clienți, aprobare și testare capace noi, consiliere la negocieri, suport la cotații de prețuri, organizare de ședințe și teleconferințe pe probleme tehnice, optimizare aplicare capace ;

- Acordare suport prin trimiterea de informații legate de calitatea capacelor și a părților componente a matritelor de capace.

- Emitere declarații de conformitate pentru capace utilizate în industria alimentară ;

- Acordare suport pentru efectuare teste materii prime, teste complexe capace efectuate la laboratorul central al grupului, etc;

- Furnizarea de informații referitoare la studii despre performanțele produselor, contribuind la creșterea satisfacției clienților privind performanțele produselor proprii ;

- Acordarea de suport fabricilor pentru investigații de calitate efectuate de de.....mentele centrale ale grupului, standardizare documente de calitate la nivel de grup, actualizarea specificațiilor produselor.

Organele de inspecție arată în ce au constatat serviciile prestate așa după cum au fost prezentate de contribuabilul verificat, respectiv exemplifica o mică parte din prestațiile efectuate de prin intermediul persoanelor de conducere din cadrul grupului, așa după cum au rezultat ele din corespondența purtată pe mail, astfel :

Anul 2014

Domnul xxx - vicepreședinte EHS și resurse umane a întocmit procedura de folosire a aplicațiilor social media în cadrul grupului și implementarea lui în fabrica yyy și conform corespondenței purtate pe mail unul din serviciile prestate a fost următorul mesaj :

“Dragilor,

După o perioadă extinsă de consultare cu privire la proiectul de politică de utilizare a rețelelor sociale și având în vedere comentariile făcute de dvs., este atașată o copie actualizată a politicii grupului, care va fi publicată pe intranet de JM în zilele următoare.

Este imposibil să găsești o formă de cuvinte care să satisfacă toate locațiile. Prin urmare, în funcție de țară, vă rugăm să modificați această politică, astfel încât termenii din cadrul acesteia să îndeplinească cerințele legislative locale. Cu toate

acestea, aceasta nu este o invitație deschisă de a aduce modificări de ansamblu la această politică de grup, iar substanța politicii de grup trebuie să rămână intactă și ușor de recunoscut ca o variantă locală a politicii de grup.

După ce ați creat propria variantă locală a politicii de grup, vă rugăm să o trimiteți lui JM, care este proprietarul procesului. Jose va începe să te alerge până la sfârșitul acestei luni.

Toate cele bune, Ian”

Domnul xxx : Sourcing Director.....a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime - Polimer si conform corespondentei purtata pe mail unul din serviciile prestate a fost urmatorul mesaj :

„Dragilor,

În urma solicitării Fridolin, găsiți mai jos (și atașate) plățile din 2014 pe care vi le aplicați în fiecare lună.

Notă: Nu ezitați să împărtășiți acest lucru cu de.....mentul dvs. financiar.

Toate cele bune,

Doamna xxx - Sourcing Director GCS a asigurat directorilor de achizitii a companiilor GCS informatiile asupra procedurii de negociere prin e-auctions (licitatii electronice) si conform corespondentei purtata pe mail unul din serviciile prestate a fost urmatoarea conversatie :

“Dragilor,

..... caută noi oportunități de achiziții comune între companiile PAI. Au ales rechizite de birou pentru a concentra evaluarea oportunității.

Prin urmare, ni s-a cerut să furnizăm informații despre cheltuielile cu furnizarea de birouri.

Informație cerută :

▪ Copia contractelor (dacă există)

▪ Date anuale privind volumele (cod articol, desemnare articol, ambalare, preț unitar fără TVA, rată TVA, cantitate facturată în ultimele douăsprezece luni, condiții de livrare și costuri)

Pentru a limita activitatea de colectare a datelor, acestea sugerează să solicităm datele direct de la furnizori. Sunt anexate un șablon de cerere de date și un proiect de corespondență pentru furnizori.

Ați putea, vă rog, să colectați datele și să mi le trimiteți pentru consolidare până la 24 februarie.”

Doamna xxx - Sourcing Director GCS a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS in ce priveste materiile prime Liner si conform corespondentei purtata pe mail, unul din serviciile prestate a fost urmatorul mesaj :

“Toata lumea,

Vă rugăm să găsiți prețurile atașate pentru martie pentru căptușelile pentru băuturi.

Toate cele bune, xxx”

Domnul xxx - Project Manager GCS Manufacturing: a instalat un software dedicat si a oferit training pentru fiecare utilizator, a oferit suport pentru investitii in masini si la realizarea bugetului de productie si conform corespondentei purtata pe mail unele din serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

„Ca urmare a apelului de săptămâna trecută, găsiți atașat o codificare propusă pentru produsul generic și dimensiunea și stilul în băuturi. În scurt timp voi trimite o invitație la apel, astfel încât să putem revedea împreună săptămâna viitoare.

Salutari,xxx”

...

„Care toti,

Vă mulțumim pentru participarea la întâlnirea de astăzi.

Mai jos este minuta intalnirii:

...

“Dragilor,

Vă rugăm să găsiți atașat Raportul de fabricație KPI din luna mai (revizuirea

1).

Rețineți că toate fișierele specifice site-ului / regiunii sunt postate pe Intranet.

Salutari, xxx”

Anul 2015

Doamna xxx - Asistenta vicepresdinte EHS a organizat intalnirea anuala a reprezentantilor salariatilor al nivel de grup si a intocmit minuta si procesul verbal al sedintei si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

“Dragilor,

Forumul European din 2015 va avea loc în zilele de 7, 8 și 9 iulie 2015, la Paris.

Locul și detaliile logistice vor fi confirmate în timp util.

Ai putea te rog,

- confirmați numele delegatului (delegatilor) pentru site-ul dvs.
 - informați delegatul (delegatele) cu privire la datele de mai sus
- Dacă aveți întrebări, vă rugăm să ne anunțați.”

.....

“Dragă,

Sper că sunteți bine.

Vă rugăm să găsiți atașat

procesul-verbal al Forumului European.

Vă rog, să transmiteți minutele către

Vă mulțumim pentru ajutor și dacă aveți întrebări, nu ezitați să mă contactați

Domnul xxx - Vice Presedinte Finance and Tax a oferit indrumare, asistenta, coordonare in raportarea informatiilor financiar contabile, a transmis politici si proceduri, indrumari, explicatii, directive asupra modului in care se deruleaza procesul de raportare lunara si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

„Dragilor,

Vă rugăm să găsiți atașat pachetul de buget RFC315 / 2016 Excel, precum și recuperările Excel.

Așa cum s-a menționat în instrucțiunile distribuite vineri, 31 iulie, a fost creat un șablon „Expunere la Forex”, astfel încât să capteze expunerea fiecărei BU la monede străine, dacă există.

Vă rugăm să rețineți, de asemenea, că șablonul „MfgKPI's” include acum următorii doi indicatori MISEHS: „Timp de oprire al mașinii de turnare” și „Timp de oprire a matrițelor”.

.....

„Dragilor,

Ca în fiecare an, avem un program strâns în august pentru a publica rezultatele consolidate din iulie.

Vă rugăm să vă asigurați că trimiteți toate documentele la prânz (CET) conform calendarului atașat, astfel încât să putem publica rezultatele consolidate din iulie pe 7 august închiderea activității (a 5-a zi de deschidere), ora Parisului.”

Domnul xxx- Senior Financial Controller a oferit suport în special pentru utilizarea aplicației Internal Control Self Audit și conform corespondentei purtate pe mail serviciul prestat a fost următorul mesaj :

„Salut,

Veți găsi cifrele datoriei care trebuie luate în considerare pentru buget. Nimic nu s-a schimbat în comparație cu datele trimise anterior. La data scadentă a plăților dobânzilor (mai și noiembrie), vă rugăm să vă asigurați că declarați sumele în numerar și nu împotriva COFRA2.

Nu ezitați să mă contactați dacă aveți întrebări.”

Doamna xxx- Legal Adviser a oferit suport în ceea ce privește problemele juridice ale unității, a acordat asistență în revizuirea de documente din punct de vedere al implicațiilor juridice, a întocmit și distribuit buletinul informativ pe teme juridice, care conține recomandări și informații și conform corespondentei purtate pe mail serviciile prestate au fost următoarele mesaje :

“Bună,

Sper ca acest e-mail vă găsește bine.

Vă rugăm să găsiți atașate cele 2 pagini semnate de Laurent Rivoire și xxx. Originalele sunt pe cale să vă fie trimise în atenție.”

.....

“Dragilor,

Sper că acest e-mail vă va găsi bine.

Vă rugăm să găsiți atașată cea de-a unsprezecea ediție a Buletinului informativ juridic, pe care aș fi recunoscător dacă ați fi în cascadă, după caz.

Vă rugăm să rețineți : Buletinul informativ este destinat numai scopurilor interne și nu ar trebui să fie difuzat în afara GCS.

Nu ezitați să ne anunțați dacă doriți ca Legal să atingă subiecte specifice.”

Domnul xxx - Sourcing Services Manager a asigurat directorilor de achiziții ai companiilor GCS informațiile asupra producerii de negocieri prin e-auctions și conform corespondentei purtate pe mail serviciile prestate au fost următorul mesaj:

“BunăD

Aștept să mă suneți.

Btw. Am creat licitație electronică cu liniile de transport pe care le-ați menționat.

Iată linkul: <https://esourcing.scanmarket.com/event/events.aspx?id=134197>”

Domnul xxx - VP a coordonat activitatea de achizitii si logistica a companiilor GCS, a creat o retea de comunicare intre directorii de achizitii si logistic in companiile GCS si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

"FYI la noi prețuri mai mici.

Vă rugăm să vă asigurați că capturați în SOC."

.....

"Toata lumea,

Nu sunt sigur dacă Herbert v-a copiat în aceste ultime informații de la Ineos (cu o zi înainte de momentul în care au spus că va fi trimis - un semn pozitiv)

Conform analizei Herbert „Producția așa cum a fost planificată în septembrie de INEOS va acoperi nevoile noastre, din câte văd, dar nu există încă nici o garanție.

Dacă totul se va împlini, vom fi acoperiți până la săptămâna 41 Minim. ”

Am observat că Iwan a trimis un mail de vânzător în această dimineață (atașat) pentru a-l conduce pe Pepsi co-qual din Borealis. Vă rugăm să profitați de această oportunitatea cum și să vă asigurați că acțiunile noastre locale sunt efectuate cu clientul cel mai curând pentru a ne permite să reducă riscul asupra Ineos pe termen scurt.

Acum Herbert este în vacanță timp de 2 săptămâni și se întoarce miercuri dacă între timp aveți vreo problemă urgentă, vă rugăm să mă contactați."

Domnul xxx : Director de calitate a coordonat aplicarea de noi proceduri de calitate de grup si s-a implicat in standardizarea raportarii indicatori calitate si conform corespondentei purtata pe mail serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

"Dragilor

Vă rugăm să găsiți atașat procesul-verbal al situației inițiativelor L&Q. Pentru a fi mai eficient în urmărirea activităților, am pus direct planurile de acțiuni în fișa inițiativelor L&Q.

Ca de obicei, vă mulțumim din nou pentru implicare și abordare foarte pozitivă. Foarte apreciat. Majoritatea acțiunilor par sub control.

Nu există observații mari doar faptul că o mare parte a planului de îmbunătățire a calității se bazează pe implementarea testerului de scânteie și a detectorului de metale, așa că vă rog să nu pierdeți timp.

Foarte bine că începeți să lucrați sistematic cu 8D, dar nu le puteți închide așa cum este acum. Toți pașii nu sunt îndepliniți și ar trebui să investigați mai multe detalii (5De ce). Acesta este un punct pe care îl vom discuta în următoarea mea vizită, de exemplu pentru cazul deschis Ultimo.

Aștept raportul pe care îl veți primi de la ultima întâlnire MSC, dar s-a decis că toate liniile care produc cu un capac cu grosimea plăcii superioare <1,2 mm trebuie să fie echipate cu un detector de metale înainte de sfârșitul lunii iunie."

.....

"Dragilor,

Vă rugăm să găsiți atașat procedura actualizată pe care am analizat-o împreună în cadrul ultimei noastre întâlniri de calitate: GCS-Q-SOP-007: Planul de control al băuturilor.

Ca de obicei, acest SOP este postat pe intranet.

Noile puncte sau modificări față de prima versiune sunt în albastru.

Mai avem o treabă de făcut pentru a finaliza și regla fin unele controale, în special testul micro-biologic.

Între timp, ceea ce sa convenit este standardul.

La dispoziția dumneavoastră pentru întrebări.”

Procedura totalizeaza 22 de pagini de instructiuni.

Extras pt exemplificare:”

Anul 2016

Doamna xxx- Legal DVISER a ajutat la intocmirea documentatie referitoare la preturile de transfer si conform corespondentei purtata pe mail serviciul prestat a fost urmatorul mesaj :

“Bună Helen,

Sper ca acest e-mail vă găsește bine.

După cum puteți citi mai jos, entitatea Rom este supusă unui audit fiscal.

Ați avea numărul de identificare fiscală al tuturor drepturilor GCS?

Vă mulțumim anticipat pentru ajutor.”

Domnul xxx - Director calitate a acordat suport privind managementul aplicatiei 8D pentru rapoarte investigatii calitate ale fabricilor care produc specialitati in cadrul grupului si conform corespondentei purtata pe mail o parte din serviciile prestate au fost urmatoarele mesaje :

“Stimate rețea de calitate,

Vă rugăm să rețineți că aplicațiile 8D și instrumentele de raportare 8D nu vor funcționa între orele 11:00 și 13:00 CET pe 15 ianuarie.

Baza de date SQL va fi migrată la alta pentru a îmbunătăți experiența utilizatorului de către echipa IT.

Vă rugăm să faceți cascadă în propria organizație, după cum este necesar.”

.....

“Dragi Irem și Ismael,

Sper că te simți bine de la apelul nostru de acum 2 săptămâni.

Veți găsi analiza IRTF atașată cu rezultate suplimentare (analiza MB) definite încadrul întâlnirii noastre anterioare.

Aceste rezultate suplimentare confirmă prima noastră concluzie : yyy a folosit materialul corect (BasellMoplen HP501H).

Vârfurile mici observate între 1500 și 2000 cm-1 pe spectrul capacelor Ultimo sunt legate de culoarea roșie MB.

Nu ezitați pentru întrebări”

Domnul xxx - Director calitate a coordonat actiuni de imbunatatire a sistemului de mangement al calitatii, documente calitate, specificatii capace, proceduri de grup si conform corespondentei purtata pe mail serviciul prestat a fost urmatorul mesaj :

“Dragilor,

În urma ultimei noastre întâlniri de calitate, găsiți atașată ultima versiune a Planului de control al calității băuturilor.GCS-Q-SOP-007.

Această ultimă versiune este postată pe sistemul intranet. <http://gcsintranet/corporate/quality/yy/StandardProcedureprocedure>

La dispoziția dumneavoastră dacă sunt necesare clarificări”

Procedura contine 25 de pagini cu detalii tehnice. Pt a ilustra:”

Organele de inspecție au solicitat conducerii unitatii verificate sa prezinte organigrama de functionare a unitatii si fisele posturilor persoanelor cu functii de conducere pentru a se vedea ce atributiuni au acestea si dupa analizarea acestora a rezultat ca la nivelul unitatii, **Directorul general are in subordine un numar de 8 directori/managari, respectiv Manager productie, Director tehnic/ /Responsabil PSI, Manager al sistemelor de management al calitatii, Manager financiar, Manager resurse umane/Responsabil SSM si mediu, 2 Directori vanzari si Manager achizitii.**

Fiecare persoana cu functie de conducere enumerata mai sus conduce si coordoneaza activitatea unor compartimente sau servicii unde isi desfasoara activitatea alti minim 20 de angajati ai unitatii care au si ei functie de conducere si/sau executie, in acest sens se exemplifică: inginer productie, specialist imbunatatire produse, inginer retele electrice, specialist imbunatatire procese, contabil sef, referent, analist calitate, economist, specialist mentenanta, administrator retea calculatoare, inginer mecanic, manager proiect, sef depozit, etc, persoane care sunt angajate cu carte de munca pe perioada nedeterminata.

Din fisele posturilor persoanelor cu functie de conducere, a rezultat ca acestia in indeplinirea sarcinilor de serviciu pentru care sunt remunerati au o serie de responsabilitati si atributiuni specifice.

Organele de inspecție au constatat că yyySRL a dispus de personal calificat si mijloacele materiale si banesti necesare pentru a-si desfasura activitatea economica de productie si vanzare si nu avea nevoie sa beneficieze de serviciile de asistenta generala - management facturate de de, care au fost „*informative si orientative*” , astfel :

Dupa analizarea documentelor puse la dispozitie, inclusiv documentatia depusă la prezenta contestație, organele de inspectie fiscala prin Adresa nr. YY/18.03-2021 au constatat că:

- serviciile de asistenta regionala/divizionara facturate in perioada 2014 - 30.09.2019 de catre au fost justificate si necesare activitatii de productie a SC yyySRL ;

- serviciile de asistenta generala facturate in perioada 2014 - 30.09.2019 de catre nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile a unitatii si nici in beneficiul sau.

Serviciile de asistenta generala nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal si datorita faptului că, chiar in contractul incheiat intre parti se stipuleaza ca „*Serviciile vor fi de natura informativa si consultative si vor fi furnizate in prezent si spontan doar pe baza prezentului contract....Serviciile vor fi furnizate de personalul prin intermediul corespondentei, telefonului sau a altor mijloace disponibile de comunicatie inasa pot fi furnizate si la locatia beneficiarului sau in alt loc solicitat de beneficar*” si atunci daca aceste servicii au doar rol informativ si consultativ, nu rezulta ca au fost necesare si in folosul operatiunilor taxabile a societății yyySRL

Prestarile de servicii de asistență generala achizitionate de yyySRL de la nu sunt in beneficiul unitatii si in folosul operatiunilor sale taxabile, deoarece:

- exista o suprapunere in ceea ce priveste serviciile care pot si trebuie prestate de personalul cu functie de conducere angajat al SC yyySRL, care deriva din obligatiile lor de serviciu si serviciile de asistenta generala in valoare totala de lei facturate de 1, servicii cu caracter general, prestate prin corespondenta sau in timpul unor vizite scurte, de persoane cu functii de conducere la nivelul grupului;

- din analiza anexelor la facturile de prestari servicii, a rezultat ca in acestea **este inscrisa descrierea serviciilor cu titlu general si valoarea totala a serviciilor**, fara a se specifica in mod concret serviciile efectiv prestate in fiecare perioada fiscala, timpul alocat acestor servicii, volumul lucrărilor in cauza, tarifele pe fiecare serviciu in parte si fara a se preciza in mod concret aportul fiecarui compartiment in totalul costului prevazut in contract, neputand fi astfel identificate elemente foarte importante cum ar fi cantitate, tarif, valoare, etc.;

- documentele prezentate nu justifica necesitatea serviciilor de asistenta generala, avand in vedere ca acestea contin date cu caracter general, in cea mai mare parte corespondenta purtata prin e-mail intre angajatii prestatorului si angajatii yyySRL, multe dintre ele fara relevanta fata de obiectul contractului, **nefiind precizate valoarea totala a contractului si defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, o descriere cuantificata a sarcinilor si neexistand un calendar de implementare, respectiv nu au rezultat beneficii rezultate ca urmare a achizitionarii acestor servicii.**

- in cazul acestor achiziții de servicii de asistenta generala, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, **yyytrebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar indiferent de probele (dovezile) aduse, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate;**

- simpla deținere a unor facturi care conțin informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, obligația de justificare revenind yyySRL care a achiziționat serviciile respective;

- asa dupa cum a rezultat din organigrama de functionare si din fisele posturilor persoanelor cu functie de conducere angajate, societatea yyy yyySRL a dispus de personal calificat si de resurse materiale si banesti pentru a-si asigura servicii de asistenta generala si nu era necesar si oportun ca sa ii factureze servicii de asistenta generala de lei, deoarece in perioada 2014 - 2019 unitatea a inregistrat constant pierdere contabila si nu a avut loc o crestere semnificativa a cifrei de afaceri sau o simplificare a organigramei unitatii si implicit o reducere a numarului persoanele angajate cu functie de conducere la SC yyySRL.

- societatile SC yyySRL si yysunt in relatii de afiliere, dar in acelasi timp societati independente din punct de vedere fiscal, avand coduri diferite de inregistrare fiscala, conduc evidente contabile separate si intocmesc declaratii fiscale, stabilindu-si fiecare drepturile si obligatiile ce decurg din calitatea de persoana impozabila;

- justificarea necesitatii angajarii acestor servicii nu este fondata, in conditiile in care societatea yyySRL angajeaza in mod individual costuri cu salariatii proprii si cu servicii interne, iar documentele prezentate nu justifică faptul că achizițiile de servicii au fost efectuate în plus față de relația juridică de afiliere.

Față de cele prezentate organele fiscale menționează ca în speta nu își găsesc aplicabilitate prevederile jurisprudenței naționale sau a UE prezentate de petentă, respectiv :

- a Deciziei Inaltei Curti de Casatie și Justiție nr.1791/2012 ;
- Hotărârea CJUE în cauza C-430/19 CF SRL;
- Sentinta civila 857/14,03,2014 a Curții de Apel Bucuresti;
- Hotărârea CJUE în cauza C-132/16 Iberbola Immobiliaria Real Estate Investments;

invocate de unitatea verificată în susținerea punctului de vedere prezentat în ceea ce privește deductibilitatea TVA aferenta acestor tranzactii .

În ceea ce privește Adresa nr...../01,11,2010 inaintata de Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția de Legislatie Impozite Indirecte prezentata în punctul de vedere asupra constatărilor din cuprinsul prezentului raport de inspectie fiscala, se subliniază ca aceasta face referire la solicitarea punctuala a unui contribuabil pentru aplicarea prevederilor legale într-o perioada care nu face obiectul prezentei inspectii.

Petenta sustine că:

- a indeplinit atat conditiile de forma cat si conditiile de fond si avea dreptul sa deduca TVA aferenta facturilor emise de 1și
- organele de inspectie fiscala, refuzand dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor prestate de 1, au incalcat principiul neutralitatii TVA, deoarece jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, pentru perioada 2014 - 2015 sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) și alin.(2) lit. a) și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 297, alin. (1), 4) lit. (a) și art 299 alin. (1) lit. (a), (b) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016 :

-art. 145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2)Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :

a) operațiuni taxabile;”

- art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplineascăurmătoarele condiții :

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”

După 01.01.2016 - Legea 227/2015 privind Codul fiscal :

- „art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...] (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

- „art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada sistemul TVA la încasare;”

În ceea ce privește TVA în sumă de lei, societatea nu a dovedit cu documente justificative că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât serviciile prezentate au fost prestate în beneficiul Grupului.

Retinem ca legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca a respectat legislatia nationala referitoare la dreptul de deducere a TVA, dar prin documentele justificative prezentate nu a demonstrat existenta faptului generator in ceea ce priveste serviciile prestate de 1 si nu face dovada ca aceste achizitii sunt efectuate in vederea utilizarii acestora in folosul operatiunilor taxabile, conform prevederilor legale.

De asemenea sustine ca de la data aderarii Romaniei la UE jurisprudenta CJUE este direct aplicabila, acest fapt fiind prevazut in Tratatul de aderare, invocand in sustinere hotarari ale CJUE pe care le considera relevante pentru speta in cauza.

Or, societatea nu a probat cu documente necesitatea acestor servicii pentru operatiunile taxabile, iar potrivit legislatiei, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuiau indeplinite atat conditiile de forma cat si de fond.

Prin urmare, se retine ca aceste cerinte legale trebuie indeplinite in mod cumulativ, astfel ca neindeplinirea unei cerinte, respectiv indeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat

să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a contractat servicii cu societatea afilitată pentru care nu poate face dovada că acestea au fost furnizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, Curtea Europeană de Justiție prin Decizia pronunțată în cazul C-255/02 Halifax, a statuat faptul că tranzacțiile care au drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, neavând conținut economic, vor fi ignorate, astfel încât să se revină la situația normală care ar fi existat în absența tranzacțiilor respective.

Astfel, referitor la invocarea hotărârilor jurisprudenței CJUE în susținerea contestației pe această speță, se reține că, acestea nu sunt relevante și nu pot fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât :

- de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA;

- de asemenea, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei.

Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale.

Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art. 297 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Totodată, în speta se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.2274/18.04.2019 și Decizia nr. 2817/24.05.2019, prin care instanța a precizat că *“Pentru a beneficia de deductibilitate, este necesar să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării serviciilor cu documente valabile încheiate/intocmite, iar acestea să servească operațiunilor taxabile/veniturilor impozabile(...)”* și ca *“În consecință, înscrisurile de care se prevalează recurența-reclamanta nu îndeplinesc toate condițiile prevăzute de Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 astfel ca, în mod corect, intimata a reținut că nu s-a probat caracterul efectiv al serviciilor prestate, nerezultând din cuprinsul acestora prin ce modalități au fost realizate obiectul contractelor, numărul de ore prestate pentru fiecare prestație în parte, resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză, modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile prestate facturate, pentru a se dovedi inclusiv caracterul necesar al acestor servicii.*

Organele de inspectie fiscala au apreciat in mod corect ca fiind nedeductibile, apreciind ca aceste cheltuieli nu au la baza un document justificativ.(...)

In intelesul prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m din Codul fiscal, coroborate cu pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, prestarea efectiva a serviciilor trebuie sa rezulte nu doar din starea de fapt, asa cum sustine recurenta, ci trebuie dovedita cu documente care trebuie sa contina suficiente elemente reglementate de prevederile legale mentionate anterior, din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor, si nu mentiuni cu caracter general.(...)

Intr-adevar, enumerarea de la pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 nu este exhaustiva, insa documentele prezentate trebuie sa contina suficiente elemente din care sa se poata deduce prestarea efectiva a serviciilor, textul legal folosind sintagma <orice alte materiale corespunzatoare.>

Ca atare, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, condiții care trebuie îndeplinite cumulativ pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente serviciilor așa cum prevede legea fiscală.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, din care să rezulte cuantumul acestora, necesitatea serviciilor facturate, respectiv din care să rezulte concret în ce au constat serviciile de consultanță în afaceri și management efectuate în favoarea yyy SRL

Astfel, față de cele prezentate mai sus se reține că societatea contestată a achiziționat servicii de consultanță în afaceri și management, pe bază de contract și factură, pentru care nu a justificat cu documente că a fost îndeplinită condiția de fond, respectiv că acestea au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile, acesta fiind motivul pentru care organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA.

Speței îi sunt incidente și prevederile:

- Art. 6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia intemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare în cauza raportat la momentul luarii deciziei (...);”

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și

faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

- Art. 58 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„art. 58 *Obligația de a furniza informații*

(1) *Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.*

(2) *Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.”*

Se reține deci că prevederile codului de procedură fiscală nu limitează documentele care ar urma să fie prezentate de contribuabil la control doar la documentele obligatorii a se întocmi în conformitate cu legislația fiscală și contabilă, ci precizează că plătitorul/contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și să furnizeze organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.

- Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”;*

Potrivit doctrinei, se reține ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, marturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

- Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Inspectia fiscala are in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligatii prevazute de legislatia fiscala și contabilă”.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei si potrivit constatariilor organelor de inspectie fiscala, rezultă :

- petenta a încheiat 2 contracte de prestări servicii și sustine ca serviciile au fost in folosul operatiunilor sale taxabile chiar daca nu a înregistrat cresteri semnificative ale cifrei de afaceri, nu a obtinut profit, nu a fost simplificată organigrama unității si nu au dus la scăderea numărului persoanelor cu functie de conducere, ca urmare a achizitei serviciilor în cauză, din urmatoarele motive:

Petenta prezinta odata cu contestatia si doua bibliorafturi care contin in ceea mai mare parte corespondenta purtata pe mail de persoanele din conducerea grupului cu personalul angajat al petentei dar nu face in nici un fel dovada ca exact aceste servicii sunt cele care se regasesc in spatele faturilor emise de 1.

Nu exista nici o legatura directa intre data emiterii facturilor si momentul prestarii serviciilor, relevant in acest sens fiind si faptul ca facturile de livrare au fost emise de 1 dupa un an sau 6 luni, doar pentru a da posibilitatea petentei sa efectueze taxarea inversa a TVA aferenta.

In mod normal, prestatorul trebuia sa emita facturi la momentul efectuării prestatiei si sa prezinte in sustinere toate documentele justificative care atesta efectuarea prestatiei, necesitatea si oportunitatea ei, pentru ca petenta sa pota beneficia de dreptul de deducere a TVA.

Mai mentionam si faptul ca in cele doua contracte de prestari servicii s-a prevazut ca 1 va presta catre yyySRL si servicii de asistenta divizionara/regionala si cluster, servicii care in perioada 2014 - 30.09.2019 au fost in valoare totala de lei si pentru care organele de inspectie fiscala nu au avut motive sa le conteste deductibilitatea, acestea fiind de natura:

- Asistenta pentru comercializare, inclusiv publicitate, respectiv dezvoltarea campaniilor de publicitate si sponsorizare, proiectarea foilor de reclama, asistenta la targuri si expozitii, furnizarea materialelor publicitare, propuneri de evaluare si de imbunatatire pentru comercializarea internationala;

-Managementul conturilor clientilor multinationali, inclusiv identificarea noilor oportunitati de afaceri, negocierea contractelor, coordonarea proiectelor noi, managementul relatiei comerciale globale ;

-Asistenta industrială si tehnica, consultanta si asistenta in legatura cu implementarea planurilor de rationalizare industrială in zonele de fabricatie, a proceselor si tehnologiilor de implementare, a procedurilor noi ;

- Asistenta la ingineria produsului si a procesului;

- Asistenta lantul de furnizare ;

- Asistenta si management tehnologia informatiei regionale ;

- Management/asistenta achizitiei regionale ;

- Servicii suplimentare care urmeaza sa fie furnizate in functie de necesitati, etc.

Mare parte din inscrisurile inaintate cu cele 2 bibliorafturi se refera si la servicii de natura celor prezentate mai sus, astfel ca nu se sustine afirmatia petentei ca nu au fost luate in considerare de organele de inspectie fiscala.

Trebuie mentionat si faptul ca, dupa 2017, s-a facut foarte greu distinctie intre serviciile de asistenta generala - management si serviciile cluster (de grup) prestate de 1, mai ales datorita faptului ca doar petenta a stiut cu exactitate unde pot fi incadrate ele, deoarece la intrebarea organelor de inspectie fiscala, referitor la cum s-a facut deosebirea intre serviciile prestate, conducerea unitatii a raspuns ca diferentierea s-a facut in functie de persoana care a efectuat prestatia si zona geografica pentru care s-a prestat serviciul.

De aceea, prezentarea inca a 2 bibliorafturi cu inscrisuri, in speranta ca se probeaza necesitatea serviciilor, nu este relevanta din punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala, din motivele enumerate mai sus.

Petenta sustine ca a indeplinit conditiile de fond si forma pentru deducerea TVA, dar legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește realitatea efectuării serviciilor, organele fiscale nu au pus problema că serviciilor facturate de catre petenta în perioada 2014 - 2019 nu au fost realizate, ci doar că nu au fost folosite în interesul economic al acesteia.

În ce privește implicațiile aplicării taxării inverse asupra serviciilor în cauză, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale :

Pentru perioada 2014 - 2015

-art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(2) lit.a), prevede:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”*

- art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), stipulează:

“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1)”;

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea.

Conform prevederilor art.150 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform

art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125¹ alin.(2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin.(4) sau (5)”.

Totodată, conform prevederilor stipulate la art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ :

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin. (1) lit. b) - g).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri și servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 2017 - 2019

Legea 227/2015 privind Codul fiscal :

- „art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...] (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

- art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în

beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

- art.307 alin (2):

Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).

- art.326 alin (1) și (2) :

„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată a organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324 .

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art.323 ,atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) - (6). »

Având în vedere aceste prevederi legale citate în cauză, se reține că într-adevăr deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond și de formă, iar organele de inspecție fiscală ținând cont de faptul că serviciile în litigiu nu au fost achiziționate de petenta în scopul realizării de operațiuni taxabile și/sau de faptul că nu s-a făcut dovada că ele au fost prestate în totalitate (de exemplu serviciile de management general în valoare totală de euro), organele de inspecție fiscală au constatat că petenta este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având calitate de beneficiar al serviciilor facturate.

Nici în acest caz nu a avut loc o încălcare a principiului fundamental al neutralității taxei așa după cum susține petenta.

În ceea ce privește argumentul societății cu privire la faptul că până la data de 31.12.2015, legislația fiscală cerea în mod expres prezentarea unei baze contractuale și documente justificative cu privire la serviciile prestate contribuabilului, iar începând cu 01.01.2016 reglementările fiscale au fost modificate, în sensul excluderii unor astfel de condiții de natură formală/administrativă disproporționate, argumentele societății nu pot fi reținute, întrucât prezentarea doar a facturii și contractului nu sunt de natură să justifice prestarea serviciilor, societatea trebuind să prezinte raportul final de audit operațional din care să rezulte prestarea serviciilor ce fac obiectul contractului. Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au solicitat prezentarea unor documente suplimentare față de cele deja menționate prin

contract, respectiv cele menționate la pct.4.2 *"factura finală, aferentă lunii decembrie 2016, va fi însoțită de raportul final de audit operațional."*

Ca atare, nu se justifică nici necesitatea acestor servicii atât timp cât contestatara nu face dovada cu documente că raportul prevăzut expres în contractul dintre părți a fost emis și asumat de ambele părți, respectiv că a fost utilizat în scopul desfășurării activității proprii.

Ca urmare, se reține că, cheltuielile care nu sunt aferente desfășurării activității, respectiv realizării de venituri impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada prestării serviciilor.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale incidente care dispun că deductibilitatea unor cheltuieli să se determine avându-se în vedere dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității societății generatoare de venituri care sunt impozitate în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că petentă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat, că achizițiile de servicii înregistrate de societatea contestatoare sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că factura trebuie însoțită de un document justificativ întocmit după următoarele principii:

- să cuprindă minim de informații care să poată fi verificate sau corelate cu alte date din evidența contabilă;

- documentele justificative trebuie întocmite pe baza logică, rațională astfel încât să își atingă scopul pentru care se întocmesc, fără a presupune costuri excesive în sarcina prestatorului.

Se reține că deținerea unor facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul

profitului impozabil și de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă, înscrise în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile/impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]”

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind

*realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, **autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.***”

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia documentele prezentate organelor de inspecție fiscală respectă prevederile legale nu poate fi reținut având în vedere cele reținute mai sus, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea yyySRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy/29.12.2020 pentru suma de lei, **reprezentând TVA.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE:

1. Respingerea neîntemeiată a contestației formulate de petenta yyySRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. yy/29.12.2020, cu privire la stabilirea bazei impozabile suplimentare aferentă impozitului pe profit în sumă de lei .

2. Respingerea neîntemeiată a contestației formulate de petenta yyySRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/29.12.2020, **pentru TVA în sumă de lei.**

- prezenta decizie se comunică:

- societății yyyS.R.L;
- AJFP yy - Serviciul Inspecție fiscală Persoane Juridice 1.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul yy în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.....